
JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

ÉDITION DES

DOCUMENTS ADMINISTRATIFS

DIRECTION DE L'INFORMATION
LÉGALE ET ADMINISTRATIVE
26, rue Desaix, 75727 PARIS CEDEX 15
www.dila.premier-ministre.gouv.fr
www.journal-officiel.gouv.fr



Standard01 40 58 75 00
Accueil commercial01 40 15 70 10
Télécopie01 40 15 72 75

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

NORMES PROFESSIONNELLES RELATIVES À LA MISSION D'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS, ELABORÉES PAR LE CONSEIL SUPÉRIEUR DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES

Annexe à l'arrêté du 11 avril 2019
(*Journal officiel* du 3 mai 2019)

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number : 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 200**OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT
ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES
NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA.....	1–2
L'audit d'états financiers.....	3–9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs généraux de l'auditeur	11–12
Définitions	13
Diligences requises	
Règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers	14
Esprit critique	15
Jugement professionnel	16
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	17
Conduite d'un audit selon les Normes ISA	18–24
Modalités d'application et autres informations explicatives	
L'audit d'états financiers.....	A1–A13
Définitions.....	A14–A15
Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers.....	A16–A19
Esprit critique	A20–A24
Jugement professionnel	A25–A29
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	A30–A54
Conduite d'un audit selon les Normes ISA	A55–A78

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Plus spécifiquement, elle fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Elle explicite également le champ d'application, l'autorité et la structure des Normes ISA, et contient les diligences requises établissant les obligations générales de l'auditeur indépendant applicables à tous les audits, dont celle de se conformer aux Normes ISA. L'auditeur indépendant est désigné par le terme « auditeur » dans le texte ci-après.
2. Les Normes ISA s'appliquent à l'audit d'états financiers par un auditeur. Elles sont à adapter si nécessaire selon les circonstances, lorsqu'elles sont appliquées aux audits d'autres informations financières historiques. Les Normes ISA ne traitent pas des obligations de l'auditeur pouvant résulter de la législation, de la réglementation ou autre, en relation, par exemple, avec les offres au public de titres financiers. De telles obligations peuvent être différentes de celles décrites dans les Normes ISA. Par conséquent, bien que l'auditeur puisse considérer utile de se référer à certains aspects des Normes ISA dans de telles circonstances, il est tenu de s'assurer du respect de toutes les obligations légales, réglementaires ou professionnelles applicables.

L'audit d'états financiers

3. Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Il est atteint par l'expression, par l'auditeur, d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. Un audit réalisé selon les Normes ISA et effectué en conformité avec les règles d'éthique applicables permet à l'auditeur de forger son opinion. (Voir par. A1)
4. Les états financiers soumis à un audit sont ceux de l'entité, établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les Normes ISA n'ont pas pour objet d'imposer des responsabilités à la direction ni aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et ne prévalent pas sur les textes législatifs et réglementaires qui fixent ces responsabilités. Cependant, un audit effectué selon les Normes ISA est réalisé sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent certaines de leurs responsabilités qui sont fondamentales pour la conduite de l'audit. L'audit d'états financiers n'exonère

OBJECTIFS GENERAUX DE L'AUDITEUR INDEPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

ni la direction ni les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A2–A11)

5. Pour forger son opinion, les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. (Voir par. A30 – A54)
6. Le concept de caractère significatif est appliqué par l'auditeur tant au niveau de la planification que de la réalisation de l'audit, ainsi que pour l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et de l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées s'il en existe¹. En général, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumulé, on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Le jugement de l'auditeur sur le caractère significatif est exercé à la lumière des circonstances et est influencé par sa perception des besoins des utilisateurs des états financiers en matière d'informations financières, ainsi que par l'importance ou la nature de l'anomalie, ou par la combinaison des deux. L'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.
7. Les Normes ISA contiennent les objectifs, les diligences requises, les modalités d'application et autres informations explicatives qui sont définis pour permettre à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable. Les Normes ISA requièrent de l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit et, entre autres :
 - D'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;

¹ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit* et Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées aux risques évalués ;
 - De se forger une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.
8. La forme d'opinion exprimée par l'auditeur dépendra du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, de la loi ou de la réglementation applicable. (Voir par. A12–A13)
9. L'auditeur peut également avoir d'autres obligations de communication et de rapport à l'intention des utilisateurs, de la direction, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou des tiers, en rapport avec les questions soulevées lors de l'audit. Ces obligations peuvent résulter des Normes ISA, de la loi ou de la réglementation applicable².

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs généraux de l'auditeur

11. Lors de la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont :
- (a) D'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; et
 - (b) D'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des constatations de ses travaux.
12. Dans tous les cas où il n'est pas possible d'obtenir une assurance raisonnable et où l'expression d'une opinion avec réserve dans le rapport d'audit n'est pas suffisante dans les circonstances pour communiquer aux utilisateurs présumés des états financiers les résultats de l'audit, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou de se démettre (ou de démissionner)³ de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

² Voir, par exemple, la Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, et le paragraphe 43 de la Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

³ Dans les normes ISA, seul le verbe « se démettre » est utilisé.

Définitions

13. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

- (a) **Référentiel comptable applicable** – Référentiel comptable suivi par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour l'établissement des états financiers, et qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou dont l'application est requise par la loi ou la réglementation.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, et :

- (i) Acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou
- (ii) Acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont considérés comme nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, mais n'acte pas les points (i) ou (ii) mentionnés ci-dessus.

- (b) **Élément probant** – Informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent des informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations provenant d'autres sources. Pour les besoins des Normes ISA :

- (i) Le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants. Le nombre d'éléments probants nécessaire est influencé par l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives ainsi que par la qualité de ces éléments probants ;
- (ii) Le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, c'est-à-dire de leur pertinence et de leur fiabilité, pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée.

- (c) **Risque d'audit** – Risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection.

- (d) **Auditeur** – Le terme « auditeur » est utilisé pour désigner la personne ou les personnes qui réalisent l'audit, généralement l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe affectée à la mission ou, le cas échéant, le cabinet.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Lorsqu'une Norme ISA entend expressément qu'une diligence requise soit effectuée ou qu'une obligation soit remplie directement par l'associé responsable de la mission, le terme d'« associé responsable de la mission » plutôt que celui d'« auditeur » est utilisé. Dans le secteur public, les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » doivent s'interpréter comme désignant, le cas échéant, leurs équivalents.

- (e) Risque de non-détection – Risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.
- (f) États financiers – Présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les informations fournies, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel comptable. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état seul. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme requises, expressément permises ou autrement admises par le référentiel d'information financière applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes y afférentes, ou incorporées dans ceux-ci par référence. (Voir par. A14 et A15)
- (g) Informations financières historiques – Informations exprimées en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments donnés dans le passé.
- (h) Direction (dirigeants) – Personne(s) ayant des responsabilités exécutives dans la conduite des activités de l'entité. Pour certaines entités, dans certains pays, la direction inclut certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres exécutifs d'un comité responsable de la gouvernance ou un propriétaire-dirigeant.
- (i) Anomalie – Différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie concernant un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément afin d'être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

Dans le cas où l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements de montants, de classements, de présentation ou de l'information fournie qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle.

OBJECTIFS GENERAUX DE L'AUDITEUR INDEPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- (j) Prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué – Présomption selon laquelle la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et comprennent qu'elles assument les responsabilités suivantes qui sont fondamentales à la conduite d'un audit selon les Normes ISA, c'est-à-dire :
- (i) Responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, celle de leur présentation sincère ;
 - (ii) Responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
 - (iii) Responsabilité :
 - a. De donner à l'auditeur accès à toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;
 - b. De fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour les besoins de l'audit ; et
 - c. De laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, le paragraphe (i) mentionné ci-avant peut être reformulé comme suit : « responsabilité en matière d'établissement et de présentation *sincère* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable » ; ou « en matière d'établissement d'états financiers qui *donnent une image fidèle*, conformément au référentiel comptable applicable ».

Les « prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué » peuvent aussi être désignées par le seul terme « prémisses ».

- (k) Jugement professionnel – Dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit.
- (l) Esprit critique – Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- (m) Assurance raisonnable – Dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance.
- (n) Risque d'anomalies significatives – Risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :
 - (i) Risque inhérent – Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents ;
 - (ii) Risque lié au contrôle interne – Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.
- (o) Personnes constituant le gouvernement d'entreprise – Personne(s) ou organe(s) (par exemple : un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et les obligations de cette dernière d'avoir à en rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre des membres de la direction, par exemple les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant.

Diligences requises

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir par. A16 – A19)

Esprit critique

15. L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient qu'il peut exister des situations conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. (Voir par. A20–A24)

Jugement professionnel

16. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. (Voir par. A25–A29)

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

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

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Respect des Normes ISA relatives à un audit

18. L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. (Voir par. A55–A59)
19. L'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. (Voir par. A60–A68)
20. L'auditeur ne doit faire état, dans son rapport, de la conformité de l'audit avec les Normes ISA, que s'il a mis en œuvre les diligences requises par la présente Norme ISA et par toutes les autres Normes ISA pertinentes pour l'audit.

Objectifs visés dans chaque Norme ISA

21. Afin d'atteindre les objectifs généraux de l'auditeur, ce dernier doit, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, se référer aux objectifs définis dans les Normes ISA pertinentes, en tenant compte de l'interrelation existant entre les différentes Normes ISA, afin de : (Voir par. A69–A71)
- (a) Déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en complément de celles requises par les Normes ISA, dans le but d'atteindre les objectifs définis par celles-ci ; et (Voir par. A72)
 - (b) Évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. (Voir par. A73)

Respect des diligences requises pertinentes

22. Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans le contexte de l'audit :
- (a) L'ensemble de la Norme ISA ne soit pas pertinent ; ou

- (b) Une diligence requise ne soit pas pertinente dès lors que son application dépend d'une condition qui n'est pas remplie. (Voir par. A74–A75)
23. Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise par une Norme ISA. En pareille situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que l'auditeur puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise. (Voir par. A76)

Incapacité d'atteindre un objectif

24. Lorsqu'un objectif d'une Norme ISA pertinente ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cette situation l'empêche d'atteindre les objectifs généraux de l'audit et requiert alors, selon les Normes ISA, qu'il modifie l'opinion dans son rapport d'audit ou qu'il se démette de la mission (lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable). L'incapacité d'atteindre un objectif est un point important qui nécessite d'être documenté dans les dossiers conformément à la Norme ISA 230⁴. (Voir par. A77–A78)

Modalités d'application et autres informations explicatives

L'audit d'états financiers

Étendue d'un audit (Voir par. 3)

- A1. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers porte sur le fait que ceux-ci ont été, ou non, établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Une telle opinion est commune à tous les audits d'états financiers. En conséquence, l'opinion de l'auditeur ne donne pas d'assurance, par exemple, sur la viabilité future de l'entité, ni sur l'efficacité ou l'efficacité avec laquelle la direction a mené les activités de l'entité. Dans certains pays, cependant, la loi ou la réglementation applicable peut exiger de l'auditeur qu'il donne une opinion sur d'autres questions spécifiques, telles que l'efficacité du contrôle interne, ou la cohérence avec les  tats financiers du contenu d'un rapport séparé de la direction. Bien que les Normes ISA contiennent les diligences requises et les modalités d'application portant sur ces questions, dans la mesure où elles sont pertinentes pour se forger une opinion sur les  tats financiers, l'auditeur sera tenu d'entreprendre des travaux complémentaires s'il a des obligations supplémentaires de donner une opinion sur ces questions.

⁴ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphe 8(c).

Établissement des états financiers (Voir par. 4)

A2. La loi ou la réglementation peut fixer les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, relatives à l'élaboration de l'information financière. Toutefois, l'étendue de ces responsabilités ou la façon dont elles sont décrites peut varier selon les pays. En dépit de ces différences, un audit effectué selon les Normes ISA est mené sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent et comprennent leurs responsabilités suivantes :

- (a) Responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère ;
- (b) Responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
- (c) Responsabilité de donner à l'auditeur accès :
 - (i) À toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente, et autres éléments ;
 - (ii) De fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour les besoins de l'audit ; et
 - (iii) De laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

A3. L'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requiert :

- D'identifier le référentiel comptable applicable, dans le contexte des textes législatifs ou réglementaires concernés ;
- D'établir des états financiers conformément à ce référentiel ;
- De fournir une description adéquate de ce référentiel dans les états financiers.

L'établissement des états financiers requiert de la direction d'exercer, lorsqu'elle procède à des estimations comptables, un jugement raisonnable au regard des circonstances, ainsi que de choisir et d'appliquer des méthodes comptables appropriées. Ces jugements sont exercés dans le contexte du référentiel comptable applicable.

A4. Les états financiers peuvent être établis conformément à un référentiel comptable destiné à répondre :

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- Aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (« états financiers à usage général ») ; ou
- Aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers (« états financiers à usage particulier »).

A5. Le référentiel comptable applicable contient souvent des normes d'élaboration de l'information financière prescrites par un organisme autorisé ou un organisme reconnu chargé d'édicter des normes, ou par des dispositions législatives ou réglementaires. Dans certains cas, le référentiel comptable peut contenir à la fois des normes d'élaboration de l'information financière édictées par un organisme autorisé et reconnu chargé d'édicter les normes et des exigences législatives ou réglementaires. D'autres sources peuvent fournir des lignes directrices pour l'application du référentiel comptable applicable. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut se référer à de telles sources ou même ne contenir que ces sources. De telles sources peuvent comprendre :

- L'environnement légal ou éthique, y compris les lois, les réglementations, les décisions de justice, ainsi que les règles d'éthique professionnelle en rapport avec des questions comptables ;
- Des interprétations d'un niveau variable publiées sur des questions comptables, émanant d'organismes normalisateurs, professionnels ou régulateurs ;
- Des positions d'un niveau variable publiées sur des problématiques comptables nouvelles, émanant d'organismes normalisateurs, professionnels ou régulateurs ;
- Des pratiques générales ou spécifiques à un secteur largement reconnues et qui prévalent ; et
- La documentation comptable.

Lorsqu'il existe des conflits entre le référentiel comptable applicable et les sources à partir desquelles des recommandations pour leur application peuvent être obtenues, ou parmi les sources contenant le référentiel comptable applicable, la source qui a la plus haute autorité prévaut sur les autres.

A6. Les dispositions du référentiel comptable applicable fixent la forme et le contenu des états financiers. Bien que le référentiel puisse ne pas préciser la façon de comptabiliser ou de fournir l'information sur toutes les opérations ou faits, il contient généralement suffisamment de principes généraux qui peuvent servir de base pour définir et appliquer des méthodes comptables qui soient cohérentes avec les concepts sous-tendant les dispositions du référentiel.

A7. Certains référentiels comptables reposent sur le principe de présentation sincère, tandis que d'autres reposent sur le concept de conformité. Les référentiels comptables qui

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

incluent principalement des normes d'information financière édictées par un organisme autorisé ou reconnu pour promulguer des normes applicables par les entités pour l'établissement d'états financiers à usage général, sont souvent conçus pour atteindre l'objectif de présentation sincère, par exemple les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) publiées par le Comité des Normes comptables internationales (*International Accounting Standards Board* (IASB)).

A8. Les dispositions du référentiel comptable applicable définissent également le contenu d'un jeu complet d'états financiers. Pour nombre de référentiels, les états financiers visent à fournir une information sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie d'une entité. Dans de tels référentiels, un jeu complet d'états financiers comprendra un bilan, un compte de résultat, un état des variations de capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie, et des notes s'y rapportant. Dans d'autres référentiels comptables, un état financier seul et des notes s'y rapportant pourront constituer un jeu complet d'états financiers :

- Par exemple, la Norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS), « Présentation de l'information financière sur la base d'une comptabilité de trésorerie » publiée par le Comité des Normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS) spécifie que pour une entité du secteur public qui établit ses états financiers conformément à ladite norme IPSAS, l'état financier principal est un état des recettes et des dépenses de trésorerie ;
- D'autres exemples d'état financier seul accompagné de notes s'y rapportant sont les suivants :
 - un bilan ;
 - un compte de résultat ou un compte d'exploitation ;
 - un état des variations des réserves ;
 - un tableau de flux de trésorerie ;
 - un état des actifs et des passifs ne comprenant pas les capitaux propres ;
 - un état des variations de capitaux propres ;
 - un état des produits et des charges ;
 - un compte d'exploitation par ligne de produits.

A9. La Norme ISA 210 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application sur la façon de valider le caractère acceptable d'un référentiel comptable applicable⁵. La Norme ISA 800 (Révisée) traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis et présentés selon un référentiel comptable à usage particulier⁶.

⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(a).

⁶ Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique*, paragraphe 8.

A10. En raison de l'importance des prémisses sur lesquelles la conduite d'un audit s'appuie, l'auditeur est tenu, comme condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit, de faire prendre acte par la direction⁷ et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles reconnaissent et comprennent leurs responsabilités telles qu'elles sont rappelées au paragraphe A2.

Considérations particulières concernant les audits dans le secteur public

A11. Les mandats d'audit d'états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que ceux d'autres entités. En conséquence, les prémisses relatives aux responsabilités de la direction sur la base desquelles un audit d'états financiers d'une entité du secteur public est réalisé peuvent inclure des responsabilités additionnelles, telles que celles de mener des opérations et des projets en conformité avec la législation, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité⁸.

Contenu de l'opinion de l'auditeur (Voir par. 8)

A12. Dans l'opinion exprimée l'auditeur se prononce sur le fait que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Toutefois, le libellé de l'opinion dépendra du référentiel comptable applicable ainsi que de la loi ou de la réglementation applicable. La plupart des référentiels comptables comprennent des exigences relatives à la présentation des états financiers ; pour de tels référentiels, l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable inclut leur présentation.

A13. Lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère, comme cela est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion requise par les Normes ISA porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle. Lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité, l'opinion requise porte sur le fait que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable. À moins que ceci ne soit spécifiquement précisé de manière différente, les références à l'opinion de l'auditeur dans les normes ISA visent les deux formes d'opinion.

Définitions

États financiers (Voir par. 13 (f))

⁷ Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

⁸ Voir paragraphe A57.

- A14. Certains référentiels comptables peuvent utiliser d'autres termes pour désigner les ressources économiques ou les obligations d'une entité. Par exemple, elles peuvent être appelées « actifs et passifs de l'entité », et la différence résiduelle entre ceux-ci peut être appelée « capitaux propres » ou « éléments de capitaux propres ».
- A15. Les informations explicatives ou descriptives qui doivent figurer dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable peuvent être incorporées dans ceux-ci par renvoi aux informations contenues dans un autre document, par exemple un rapport de gestion ou un rapport sur les risques. L'expression « incorporées dans ceux-ci par référence » se rapporte aux informations incorporées dans les états financiers par renvoi à un autre document, et non aux informations incorporées dans un autre document par renvoi aux états financiers. Si le référentiel comptable applicable n'interdit pas explicitement un renvoi à l'endroit où les informations explicatives ou descriptives peuvent être trouvées, et si les informations ont fait l'objet de renvois appropriés, celles-ci font partie des états financiers.

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers (Voir par. 14)

- A16. L'auditeur est soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance, ayant trait aux missions d'audit d'états financiers. Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (Code de l'IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.
- A17. La Section A du Code de l'IESBA définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle concernant l'auditeur lors de la conduite d'un audit d'états financiers et fournit un cadre conceptuel pour leur application. Ces principes fondamentaux que l'auditeur est tenu de suivre pour se conformer au Code de l'IESBA sont :
- (a) L'intégrité ;
 - (b) L'objectivité ;
 - (c) La compétence et la conscience professionnelle ;
 - (d) Le devoir de confidentialité ; et
 - (e) Le professionnalisme.

La Section B du Code de l'IESBA donne des exemples sur la façon dont le cadre conceptuel est à appliquer dans des situations particulières.

- A18. Dans le cas d'une mission d'audit, il est dans l'intérêt public et, en conséquence, exigé par le Code de l'IESBA, que l'auditeur soit indépendant de l'entité soumise à l'audit. Le Code de l'IESBA précise que l'indépendance vise aussi bien l'indépendance d'esprit

que l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité préserve la capacité de celui-ci de se forger une opinion sans que celle-ci soit affectée par des influences qui pourraient l'altérer. L'indépendance renforce la capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de faire preuve d'esprit critique.

A19. La Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1⁹ ou les règles nationales qui sont au moins aussi contraignantes¹⁰ traitent des obligations des cabinets de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. La norme ISQC 1 précise les obligations du cabinet dans la définition des politiques et des procédures destinées à fournir une assurance raisonnable que celui-ci et son personnel se conforment aux règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance¹¹. La Norme ISA 220 fixe les obligations de l'associé responsable de la mission concernant les règles d'éthique applicables. Ces obligations impliquent de rester attentif, par des observations et des demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'éthique applicables par des membres de l'équipe affectée à la mission, de définir des mesures appropriées lorsque des éléments sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique applicables, et de tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit¹². La Norme ISA 220 précise que l'équipe affectée à la mission est en droit de s'appuyer sur les systèmes de contrôle qualité du cabinet pour satisfaire à ses obligations relatives aux procédures de contrôle qualité applicables à une mission d'audit particulière, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties.

Esprit critique (Voir par. 15)

A20. Faire preuve d'esprit critique implique d'être attentif, par exemple :

- Aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;
- Aux informations qui remettent en cause la fiabilité de documents et de réponses apportées aux demandes de renseignements à utiliser en tant qu'éléments probants ;
- Aux situations qui peuvent révéler une fraude possible ;
- Aux circonstances qui suggèrent le besoin de mettre en œuvre des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA.

A21. Conserver un esprit critique tout au long de la mission est nécessaire si l'auditeur entend, par exemple, réduire les risques :

- De ne pas identifier des circonstances inhabituelles ;

⁹ Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

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

¹¹ ISQC 1, paragraphes 20-25.

¹² Norme ISA 220, paragraphes 9-12.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- De trop généraliser en tirant des conclusions à partir d'observations faites pendant l'audit ;
 - D'utiliser des hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.
- A22. Faire preuve d'esprit critique est nécessaire pour évaluer de manière objective les éléments probants. Ceci implique de remettre en cause de manière contradictoire les éléments probants, la fiabilité des documents ainsi que la crédibilité des réponses aux demandes de renseignements et des autres informations obtenues de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ceci implique également de s'interroger sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis eu égard aux circonstances, par exemple dans le cas où il existe des facteurs de risques de fraudes et qu'un document, qui par nature peut être la source d'une fraude, est le seul élément pour justifier d'un montant significatif des états financiers.
- A23. L'auditeur peut accepter les enregistrements et les documents comme authentiques, à moins qu'il n'ait des raisons de penser le contraire. Néanmoins, il est tenu de prendre en considération la fiabilité de l'information utilisée comme élément probant¹³. En cas de doute concernant la fiabilité de l'information ou d'indications d'une fraude possible (par exemple, si les faits identifiés au cours de l'audit conduisent l'auditeur à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document peuvent avoir été falsifiés), les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il procède à des investigations complémentaires et qu'il détermine quels sont les modifications ou les ajouts nécessaires aux procédures d'audit pour résoudre le problème¹⁴.
- A24. On ne peut s'attendre à ce que l'auditeur ignore son expérience passée de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, sa conviction que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres n'empêche pas l'auditeur, pour obtenir un niveau d'assurance raisonnable, de faire preuve d'esprit critique ni ne l'autorise à se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs.

Jugement professionnel (Voir par. 16)

- A25. Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'un audit. Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthiques concernées et des Normes ISA, ainsi que les décisions fondées, requises tout au long de l'audit, ne peuvent être faites ou prises sans s'appuyer sur une connaissance et une expérience pertinentes des faits et circonstances. Le jugement professionnel est nécessaire en particulier pour les décisions portant sur :

¹³ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes 7-9.

¹⁴ Norme ISA 240, paragraphe 13 ; Norme ISA 500, paragraphe 11 ; Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 10-11 et 16.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- Le caractère significatif et le risque d'audit ;
 - La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour satisfaire les diligences requises par les Normes ISA et pour recueillir des éléments probants ;
 - Le fait de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis, et si des travaux supplémentaires sont nécessaires pour atteindre les objectifs des Normes ISA et, par voie de conséquence, les objectifs généraux de l'auditeur ;
 - L'évaluation des jugements de la direction portant sur le suivi du référentiel comptable applicable ;
 - Le fondement des conclusions tirées des éléments probants recueillis, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des évaluations faites par la direction lors de l'établissement des états financiers.
- A26. Les caractéristiques distinctives du jugement professionnel attendu de l'auditeur résident dans le fait que ce jugement est exercé par une personne dont la formation, la connaissance et l'expérience ont été à la base de l'acquisition des compétences nécessaires pour exercer des jugements raisonnables.
- A27. L'exercice d'un jugement professionnel dans chaque cas particulier est basé sur les faits et circonstances connus de l'auditeur. Des consultations tout au long de l'audit sur des questions difficiles ou litigieuses, au sein de l'équipe affectée à la mission et entre l'équipe affectée à la mission et d'autres personnes à un niveau approprié au sein, ou à l'extérieur, du cabinet, ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 220¹⁵, aident l'auditeur à exercer des jugements fondés et raisonnables.
- A28. Un jugement professionnel peut être évalué en appréciant si le jugement exercé reflète une application experte des principes comptables et d'audit et est approprié et cohérent eu égard aux faits et circonstances qui étaient connus de l'auditeur jusqu'à la date de son rapport d'audit.
- A29. Le jugement professionnel nécessite d'être exercé tout au long de l'audit. Il nécessite également d'être documenté de façon appropriée. À cet effet, l'auditeur est tenu de préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant pas de lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre les jugements professionnels importants exercés, aboutissant aux conclusions tirées sur les points importants relevés lors de l'audit¹⁶. Le jugement professionnel ne peut être utilisé en tant que justification des décisions prises qui ne sont pas par ailleurs étayées par les faits et circonstances de la mission ou par des éléments probants suffisants et appropriés.

¹⁵ Norme ISA 220, paragraphe 18.

¹⁶ Norme ISA 230, paragraphe 8.

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Voir par. 5 et 17)*Caractère suffisant et approprié des éléments probants*

- A30. Les éléments probants sont nécessaires pour fonder l'opinion de l'auditeur et son rapport. Ces éléments sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis à partir des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit. Ils peuvent, cependant, aussi comprendre des informations obtenues à partir d'autres sources, telles que les audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait déterminé si des changements sont survenus depuis le dernier audit qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations obtenues pour l'audit en cours¹⁷), ou les procédures de contrôle qualité d'un cabinet relatives à l'acceptation et au maintien des missions. Outre ces autres sources au sein et à l'extérieur de l'entité, la comptabilité de l'entité est une source importante d'éléments probants. De même, des informations qui peuvent être utilisées en tant qu'éléments probants peuvent avoir été préparées par un expert salarié de l'entité ou désigné par celle-ci. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction, que toutes celles qui les contredisent. Par ailleurs, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir les déclarations demandées) est un fait utilisé par l'auditeur et, en conséquence, constitue également un élément probant. La majeure partie des travaux de l'auditeur destinés à forger son opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.
- A31. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont étroitement liés. Le caractère suffisant est mesuré par le volume d'éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est affecté par l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies (plus les risques évalués sont élevés, plus le volume d'éléments probants requis sera a priori élevé), mais aussi par la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité est élevée, moins le nombre d'éléments probants requis sera élevé). Toutefois, l'obtention d'un plus grand nombre d'éléments probants ne compense pas leur moindre qualité.
- A32. Le caractère approprié est mesuré par la qualité des éléments probants, c'est-à-dire par leur pertinence et leur fiabilité à fournir un fondement aux conclusions sur lesquelles l'auditeur s'appuie pour forger son opinion. La fiabilité de ces éléments est influencée par leur source et par leur nature, et dépend des circonstances individuelles du contexte dans lequel ils ont été recueillis.
- A33. La façon d'apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et

¹⁷ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 9.

permettre ainsi à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, relève du jugement professionnel. La Norme ISA 500 et d'autres Normes ISA pertinentes définissent des diligences requises supplémentaires et fournissent de plus amples modalités d'application que l'auditeur prend en considération tout au long de l'audit pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Risque d'audit

- A34. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques est basée sur la réalisation de procédures d'audit destinées à obtenir pour les besoins de cette évaluation les informations nécessaires, et sur les éléments recueillis tout au long de l'audit. Cette évaluation est une question de jugement professionnel, plutôt qu'une question relevant d'une mesure précise.
- A35. Pour les besoins des Normes ISA, le risque d'audit n'inclut pas le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors qu'ils n'en comportent pas. Ce risque est généralement peu important. En outre, le risque d'audit est un terme technique qui concerne le processus d'audit ; il ne s'assimile pas au risque lié à l'activité d'audit, tel qu'une perte résultant d'un litige, une publicité négative, ou tout autre événement pouvant survenir dans le cadre de l'audit d'états financiers.

Risques d'anomalies significatives

- A36. Les risques d'anomalies significatives peuvent exister à deux niveaux :
- Au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ; et
 - Au niveau d'une assertion pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers.
- A37. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble visent les risques d'anomalies significatives qui touchent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui affectent potentiellement plusieurs assertions.
- A38. Les risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion sont évalués dans le but de définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Ces éléments probants permettent à l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers à un niveau de risque d'audit suffisamment faible pour être acceptable. Les auditeurs utilisent diverses approches pour atteindre l'objectif d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur peut utiliser un modèle qui exprime en termes mathématiques la corrélation existant entre les composantes du risque d'audit afin d'aboutir à un niveau de risque de non-détection

acceptable. Certains auditeurs trouvent qu'un tel modèle est utile lors de la planification des procédures d'audit.

- A39. Les risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion comportent deux composantes : le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne sont des risques de l'entité ; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.
- A40. Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et certains flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers, que pour d'autres. Par exemple, ce risque peut être plus élevé pour des calculs complexes ou pour des comptes composés de montants provenant d'estimations comptables qui sont sujettes à des incertitudes d'évaluation importantes. Des circonstances externes donnant lieu à des risques liés à l'activité peuvent aussi influencer sur le risque inhérent. Par exemple, des développements technologiques pourraient rendre un certain produit obsolète, conduisant ainsi à une plus grande possibilité de surévaluation des stocks. Des facteurs internes à l'entité et à son environnement qui concernent tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers peuvent aussi influencer sur le risque inhérent relatif à une assertion spécifique. De tels facteurs peuvent inclure, par exemple, une insuffisance de fonds de roulement pour poursuivre l'exploitation ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un nombre important de faillites.
- A41. Le risque lié au contrôle interne dépend de l'efficacité de la conception, de la mise en œuvre et du suivi par la direction du contrôle interne destiné à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la manière dont il a été conçu et fonctionne, peut seulement réduire, mais non éliminer, les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, en raison des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites proviennent, par exemple, de la possibilité d'erreurs humaines ou de fautes, ou de contrôles contournés du fait de collusion ou contournés intentionnellement par la direction. En conséquence, un certain risque lié au contrôle interne existera toujours. Les Normes ISA précisent les conditions dans lesquelles l'auditeur est tenu de tester, ou peut choisir de tester, l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsqu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre¹⁸.
- A42. Les Normes ISA ne visent généralement pas le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne de manière séparée, mais visent plutôt une évaluation globale des «risques d'anomalies significatives». Cependant, l'auditeur peut procéder à une évaluation

¹⁸ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphes 7-17.

séparée ou à une évaluation globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle interne, en fonction des techniques et des méthodologies d'audit choisies et de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être exprimée en termes quantitatifs, tels qu'en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Dans tous les cas, le plus important pour l'auditeur est de procéder à une évaluation appropriée des risques, quelle que soit l'approche suivie pour y parvenir.

- A43. La Norme ISA 315 (Révisée) définit les diligences requises et fournit des modalités d'application pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Risque de non-détection

- A44. Pour un niveau donné du risque d'audit, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Par exemple, plus l'auditeur considère que les risques existants d'anomalies significatives sont élevés, plus faible sera le risque de non-détection pouvant être accepté et, en conséquence, plus les éléments probants requis par l'auditeur devront être persuasifs.

- A45. Le risque de non-détection concerne la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit que l'auditeur a définies pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Il est fonction, en conséquence, de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur. Des aspects tels que :

- Une planification adéquate ;
- Une affectation correcte du personnel à l'équipe affectée à la mission ;
- L'exercice d'un esprit critique ; et
- Une supervision et une revue des travaux d'audit réalisés ;

aident à améliorer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre et à réduire la possibilité qu'un auditeur puisse retenir une procédure d'audit inappropriée, ne la mette pas en œuvre correctement, ou fasse une mauvaise interprétation des résultats.

- A46. La Norme ISA 300¹⁹ et la Norme ISA 330 définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application relatives à la planification d'un audit d'états financiers et aux réponses à donner par l'auditeur aux risques évalués. Le risque de non-détection, cependant, peut seulement être réduit, mais non éliminé, en raison des limites inhérentes à un audit. En conséquence, certains risques de non-détection subsisteront toujours.

¹⁹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

Limites inhérentes à un audit

A47. L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro ; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. Cela tient à l'existence des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants à partir desquels l'auditeur tire ses conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. Les limites inhérentes à un audit proviennent :

- De la nature du processus d'élaboration de l'information financière ;
- De la nature des procédures d'audit ; et
- De la nécessité de réaliser l'audit dans un laps de temps et à un coût raisonnables.

Nature du processus d'élaboration de l'information financière

A48. L'établissement des états financiers implique des jugements de la part de la direction dans l'application des règles du référentiel comptable applicable à l'entité au regard des faits et circonstances propres à l'entité. De plus, nombre d'éléments des états financiers impliquent des décisions et des évaluations subjectives ou un degré d'incertitude, et il peut exister un éventail d'interprétations ou de jugements acceptables. En conséquence, certains éléments des états financiers sont sujets à un niveau inhérent de variabilité qui ne peut être éliminé par la réalisation de procédures d'audit supplémentaires. Par exemple, ceci est souvent le cas pour certaines estimations comptables. Toutefois, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de s'intéresser en particulier aux estimations pour savoir si elles sont raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable et des informations fournies s'y rapportant, ainsi qu'aux aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris aux indicateurs de biais possibles introduits par la direction dans ses jugements²⁰.

Nature des procédures d'audit

A49. Il existe des limitations pratiques et légales aux capacités de l'auditeur de recueillir des éléments probants. Par exemple :

- La direction ou d'autres personnes peuvent ne pas fournir, volontairement ou involontairement, une information exhaustive concernant l'établissement des états financiers ou une information demandée par l'auditeur. En conséquence, l'auditeur ne peut être certain de l'exhaustivité de cette information, quand bien même il aurait mis en œuvre des procédures d'audit pour obtenir l'assurance que toute l'information pertinente a été obtenue ;

²⁰ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant* et ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 12.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- La fraude peut impliquer des schémas sophistiqués et soigneusement organisés pour la dissimuler. En conséquence, les procédures d'audit utilisées pour recueillir des éléments probants peuvent être inefficaces pour détecter une anomalie volontaire qui implique, par exemple, une collusion pour falsifier des documents, ce qui peut conduire l'auditeur à considérer que l'élément probant est valable alors qu'il ne l'est pas. L'auditeur n'est pas censé être expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela ;
- Un audit n'est pas une investigation officielle de méfaits allégués. En conséquence, l'auditeur n'a pas de pouvoirs légaux spécifiques, tels que le pouvoir d'enquête, qui peuvent être nécessaires dans ce genre d'investigations.

Élaboration de l'information financière en temps voulu et équilibre entre bénéfice et coût

A50. La difficulté, le manque de temps ou le coût ne sont pas en soi une base valable pour que l'auditeur ne réalise pas une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure d'audit alternative, ou pour se satisfaire d'éléments probants de nature moins persuasive. Une planification appropriée aide à allouer un temps et des ressources suffisants pour la conduite de l'audit. En dépit de ce fait, la pertinence de l'information, et donc sa valeur, tend à diminuer au fur et à mesure que le temps passe, et il convient de conserver un équilibre entre la fiabilité de l'information et son coût. Cela est reconnu dans certains référentiels comptables (voir, par exemple, l'IASB «Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers»). En conséquence, les utilisateurs des états financiers attendent de l'auditeur que celui-ci se forge une opinion sur les états financiers dans un laps de temps et à un coût raisonnables, reconnaissant qu'il n'est pas possible sur un plan pratique de s'intéresser à toute l'information qui peut exister, ou de suivre chacune des questions de manière exhaustive sur le fondement que l'information est fautive ou mensongère, à moins de prouver le contraire.

A51. Pour ces raisons, il est nécessaire que l'auditeur :

- Planifie l'audit de telle sorte qu'il soit mené de manière efficace ;
- Axe ses contrôles sur les domaines les plus exposés à des risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, avec en contrepartie moins de travaux sur les autres domaines ; et
- Procède à des tests et utilise d'autres moyens de vérification des populations en vue de déceler des anomalies.

A52. Au vu des approches décrites au paragraphe A51, les Normes ISA contiennent les diligences requises pour la planification et la réalisation de l'audit et requièrent de l'auditeur, entre autres :

- D'avoir une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des assertions en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques et autres travaux d'audit²¹ ; et

²¹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 5–10.

- De procéder à des tests et d'utiliser d'autres moyens de vérification des populations de telle sorte à lui fournir une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population²².

Autres facteurs affectant les limites inhérentes à un audit

A53. Dans le cas de certaines assertions ou sujets, les incidences potentielles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à déceler des anomalies significatives sont particulièrement importantes. De tels sujets ou assertions comprennent :

- La fraude, particulièrement celle impliquant la direction au plus haut niveau ou commise avec collusion. Voir Norme ISA 240 pour plus amples détails ;
- L'existence et le caractère exhaustif des relations et transactions avec les parties liées. Voir Norme ISA 550²³ pour plus amples détails ;
- Le non-respect des textes législatifs et réglementaires. Voir Norme ISA 250²⁴ pour plus amples détails ;
- Les événements ou conditions futurs qui peuvent conduire une entité à ne pas être en mesure de poursuivre son activité. Voir Norme ISA 570 (Révisée)²⁵ pour plus amples détails.

Les Normes ISA concernées définissent des procédures d'audit spécifiques pour aider à compenser les incidences de ces limites inhérentes.

A54. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et effectué selon les Normes ISA. En conséquence, la découverte a posteriori d'une anomalie significative contenue dans les états financiers, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, ne constitue pas en soi une indication d'un défaut dans la conduite d'un audit selon les Normes ISA. Toutefois, les limites inhérentes à un audit ne sont pas pour l'auditeur une justification lui permettant de se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs. Les procédures d'audit mises en œuvre en la circonstance, le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis à cette occasion et le caractère approprié du rapport de l'auditeur fondé sur une évaluation de ces éléments probants à la lumière de ses objectifs généraux, sont autant d'éléments permettant de déterminer si un audit a été effectué selon les Normes ISA.

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Nature des Normes ISA (Voir par. 18)

²² Norme ISA 330 ; Norme ISA 500 ; Norme ISA 520, *Procédures analytiques* ; Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

²³ Norme ISA 550, *Parties liées*.

²⁴ Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

²⁵ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*.

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- A55. Les Normes ISA, prises dans leur ensemble, constituent les normes de travail de l'auditeur pour atteindre les objectifs généraux de l'audit. Ces Normes traitent des obligations générales de l'auditeur, de même que des aspects complémentaires à prendre en compte par ce dernier concernant leurs modalités d'application à des aspects spécifiques.
- A56. Le champ d'application, la date d'entrée en vigueur et toute limite spécifique sur l'application d'une Norme ISA particulière sont clairement spécifiés dans la Norme ISA. Sauf mention spécifique dans la Norme ISA, l'auditeur est autorisé à appliquer une Norme ISA avant la date effective d'entrée en vigueur spécifiée dans la Norme.
- A57. Dans le cadre de la réalisation d'un audit, l'auditeur peut être tenu de se conformer à des exigences législatives ou réglementaires en plus des Normes ISA. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation qui régit un audit d'états financiers. Dans le cas où la loi ou la réglementation diffère des Normes ISA, un audit effectué uniquement selon la loi ou la réglementation ne sera pas automatiquement en conformité avec les Normes ISA.
- A58. L'auditeur peut aussi effectuer un audit selon les Normes ISA et les Normes nationales d'audit d'un pays. Dans une telle situation, outre le fait de se conformer à chacune des Normes ISA relatives à l'audit, l'auditeur peut avoir à réaliser des procédures d'audit supplémentaires afin de se conformer aux normes concernées prévues dans ce pays.

Aspects particuliers concernant les audits dans le secteur public

- A59. Les Normes ISA sont pertinentes pour les missions menées dans le secteur public. Toutefois, les obligations de l'auditeur dans le secteur public peuvent être affectées par le mandat d'audit reçu, ou par des exigences propres aux entités du secteur public résultant de la loi, de la réglementation, ou d'instructions émanant d'une autorité (telles que des directives ministérielles, des exigences propres aux politiques gouvernementales, ou des obligations imposées par le pouvoir législatif), qui peuvent prévoir un champ d'application plus large que celui prévu pour un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Ces obligations supplémentaires ne sont pas traitées dans les Normes ISA. Elles peuvent être prévues dans des directives de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) ou par des organismes de normalisation nationaux, ou par des recommandations édictées par des organismes d'audit gouvernementaux.

Contenu des Normes ISA (Voir par. 19)

- A60. Outre les objectifs et les diligences requises (les diligences requises sont exprimées dans les Normes ISA par le verbe «doit»), une Norme ISA contient des lignes directrices s'y

rapportant sous la forme de modalités d'application et autres informations explicatives. Elle peut également inclure des explications liminaires qui fournissent des informations sur le contexte visant à une correcte compréhension de la Norme ISA, et des définitions. En conséquence, l'intégralité du texte d'une Norme ISA est pertinent pour une compréhension des objectifs fixés dans une Norme ISA et une application correcte des diligences requises prévues par la norme.

A61. Lorsque ceci est nécessaire, les modalités d'application et autres informations explicatives explicitent plus amplement les diligences requises par une Norme ISA et fournissent des lignes directrices pour leur mise en œuvre. En particulier, elles peuvent :

- Expliciter plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou vise à couvrir ;
- Donner des exemples de procédures qui peuvent être appropriées dans les circonstances.

Bien que de telles lignes directrices ne constituent pas en elles-mêmes des diligences requises, elles sont pertinentes pour une application correcte des diligences requises par une Norme ISA. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent aussi fournir des éléments explicitant le contexte de certaines questions traitées dans une Norme ISA.

A62. Les Annexes font partie des modalités d'application et autres informations explicatives. Le but et l'utilisation envisagée d'une Annexe sont explicités dans le corps de la Norme ISA concernée ou dans le titre et le paragraphe introductif de l'Annexe elle-même.

A63. Le paragraphe introductif peut inclure, selon les besoins, des commentaires explicitant des sujets tels que :

- L'objectif et le champ d'application de la Norme ISA, y compris les rapports qui existent entre elle et d'autres Normes ISA ;
- Le sujet considéré par la Norme ISA ;
- Les obligations ou responsabilités respectives de l'auditeur et d'autres personnes par rapport au sujet considéré visé par la Norme ISA ;
- Le contexte dans lequel la Norme ISA est édictée.

A64. Une Norme ISA peut inclure, dans une section séparée sous le titre « Définitions », une description des significations données à certains termes pour les besoins des Normes ISA. Ces définitions sont données pour aider à l'application et à l'interprétation cohérentes des Normes ISA, et ne sauraient prévaloir sur les définitions qui peuvent être données dans d'autres buts, que ce soit dans la loi, la réglementation ou autre. Sauf indication contraire, ces termes ont la même signification dans toutes les Normes ISA. Le Glossaire concernant les Normes Internationales publié par le Comité des Normes Internationales d'Audit et de Missions d'Assurance (*International Auditing and*

Assurance Standards Board, IAASB) dans le *Recueil des Règles Internationales d'Éthique, d'Audit et de Missions d'Assurance*, publié par l'IFAC, contient une liste complète des termes définis dans les Normes ISA. Il comprend également des descriptions de certains autres termes visés dans les Normes ISA pour aider à leur interprétation commune et cohérente, et à leur traduction.

- A65. Lorsque cela est nécessaire, des aspects additionnels particuliers concernant les audits des petites entités et des entités du secteur public sont inclus dans la partie des modalités d'application et autres informations explicatives d'une Norme ISA. Ces aspects additionnels aident à la mise en application des diligences requises par la norme ISA pour les audits de ces entités. Toutefois, ils ne limitent pas, ni ne réduisent, les obligations de l'auditeur d'avoir à appliquer et à se conformer aux diligences requises par les Normes ISA.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A66. Dans le but de préciser les aspects particuliers concernant les audits des petites entités, le terme de « petite entité » se réfère à une entité qui présente typiquement des caractéristiques qualitatives telles que :

- (a) Concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entreprise qui détient l'entité, sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives) ; et
- (b) Un ou plusieurs des attributs suivants :
 - (i) Des opérations simples ou peu complexes ;
 - (ii) Une comptabilité simple ;
 - (iii) Une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits ;
 - (iv) Des contrôles internes restreints ;
 - (v) Peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles ; ou
 - (vi) Peu de membres du personnel, beaucoup ayant des tâches très larges.

Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques.

- A67. Les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les Normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées. Certains de ces aspects peuvent cependant être utilisés dans les audits de petites entités cotées.

A68. Les Normes ISA se réfèrent au propriétaire d'une petite entité qui est impliqué dans la gestion au quotidien de l'entité, en utilisant le terme de « propriétaire-dirigeant ».

Objectifs définis dans les Normes ISA individuelles (Voir par. 21)

A69. Chaque Norme ISA contient un ou plusieurs objectifs qui fournissent un lien entre les diligences requises et les objectifs généraux de l'auditeur. Les objectifs contenus dans chacune des Normes ISA sont destinés à orienter l'auditeur sur le résultat recherché par la Norme ISA, tout en étant suffisamment précis pour l'aider :

- Dans la compréhension de ce qu'il est nécessaire d'accomplir et, si besoin est, de la façon appropriée de le faire ; et
- À décider s'il est nécessaire d'effectuer plus de travaux pour atteindre ces objectifs dans les circonstances particulières de l'audit.

A70. Les objectifs sont à interpréter dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur décrits au paragraphe 11 de la présente norme ISA. De la même façon que pour les objectifs généraux de l'auditeur, la capacité d'atteindre un objectif individuel est également sujette aux limites inhérentes à un audit.

A71. En se référant aux objectifs, l'auditeur est tenu de considérer les relations des Normes ISA entre elles, dès lors, comme il est indiqué au paragraphe A55, que les Normes ISA traitent dans certains cas d'obligations générales tandis que dans d'autres, elles traitent de la mise en œuvre de ces obligations à des domaines spécifiques. Par exemple, la présente Norme ISA requiert de l'auditeur de faire preuve d'esprit critique ; ceci est nécessaire dans tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit mais n'est pas répété dans les diligences requises au niveau de chaque Norme ISA. À un niveau plus détaillé, la Norme ISA 315 (Révisée) et la Norme ISA 330 contiennent, entre autres, des objectifs et des diligences requises qui traitent des obligations de l'auditeur, d'une part d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et d'autre part de définir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant aux risques évalués ; ces objectifs et diligences requises valent tout au long de l'audit. Une Norme ISA traitant d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple la Norme ISA 540) peut donner plus de détails sur la façon dont les objectifs et les diligences requises par d'autres Normes ISA, telles que la Norme ISA 315 (Révisée) et la Norme ISA 330, sont à mettre en œuvre au regard du sujet traité par la Norme ISA sans pour autant les répéter. Ainsi, lors de la réalisation des objectifs décrits dans la Norme ISA 540, l'auditeur s'intéressera aux objectifs et aux diligences requises par d'autres Normes ISA pertinentes.

Référence aux objectifs pour déterminer le besoin de procédures d'audit supplémentaires (Voir par. 21(a))

A72. Les diligences requises par les Normes ISA sont destinées à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs décrits dans les Normes ISA et, par là même, les objectifs généraux de l'auditeur. On peut donc s'attendre à ce que la mise en œuvre correcte par l'auditeur des diligences requises par les Normes ISA lui fournisse une base suffisante pour atteindre les objectifs. Toutefois, étant donné que les circonstances des missions d'audit sont très différentes, et que toutes ces circonstances ne peuvent être prévues dans les Normes ISA, l'auditeur a l'obligation de déterminer les procédures d'audit nécessaires pour satisfaire aux diligences requises par les Normes ISA et pour atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut exister des questions particulières qui requièrent de l'auditeur de réaliser des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA afin d'atteindre les objectifs fixés par celles-ci.

Référence aux objectifs pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis (Voir par. 21(b))

A73. L'auditeur est tenu de se référer aux objectifs pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur. Si l'auditeur conclut sur la base de cette évaluation que les éléments probants recueillis ne sont pas suffisants et appropriés, il peut alors suivre l'une ou plusieurs des approches suivantes pour satisfaire à la diligence requise par le paragraphe 21(b) :

- Déterminer si des éléments probants complémentaires ont été, ou seront, recueillis par l'application d'autres Normes ISA ;
- Étendre les travaux réalisés en mettant en œuvre une ou plusieurs diligences requises ; ou
- Réaliser d'autres procédures jugées nécessaires en la circonstance par l'auditeur.

Lorsqu'il s'attend à ce qu'aucune des approches ci-dessus ne soit réalisable ou possible, l'auditeur ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et est alors tenu par les Normes ISA d'en déterminer l'incidence sur son rapport d'audit ou sur la possibilité de mener la mission à son terme.

Respect des diligences requises pertinentes

Diligences requises pertinentes (Voir par. 22)

A74. Dans certains cas, une Norme ISA (et par conséquent toutes les diligences requises qu'elle contient) peut ne pas être pertinente en la circonstance. Par exemple, si une entité n'a pas de fonction d'audit interne, rien dans la Norme ISA 610 (Révisée en 2013)²⁶ n'est pertinent.

²⁶ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 2.

A75. À l'intérieur d'une Norme ISA pertinente, il peut y avoir des diligences requises conditionnelles. Une telle diligence requise n'est pertinente que si les circonstances envisagées par ladite diligence s'appliquent et que les conditions existent. En général, l'aspect conditionnel d'une exigence sera soit explicite, soit implicite ; par exemple :

- L'obligation de modifier l'opinion, lorsqu'il existe une limitation dans l'étendue des travaux²⁷, représente une exigence conditionnelle explicite ;
- L'obligation d'avoir à communiquer les faiblesses significatives du contrôle interne relevées au cours de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise²⁸, qui dépend de l'existence de telles faiblesses ; et l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et l'information à fournir sur les informations sectorielles conformément au référentiel comptable applicable²⁹, qui dépend de ce référentiel exigeant ou permettant de fournir une telle information, représentent des exigences conditionnelles implicites.

Dans certains cas, une exigence peut être exprimée comme étant conditionnelle à l'application de la loi ou de la réglementation. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de se démettre de la mission d'audit, *lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable*, ou peut être tenu de prendre d'autres mesures, *à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise*. Selon les pays, les autorisations ou les interdictions légales ou réglementaires peuvent être explicites ou implicites.

Non-respect d'une diligence requise (Voir par. 23)

A76. La Norme ISA 230 définit les diligences requises relatives à la documentation dans les situations exceptionnelles où l'auditeur s'écarte d'une diligence requise pertinente³⁰. Les Normes ISA ne demandent pas de se conformer à une diligence requise qui n'est pas pertinente dans les circonstances de l'audit.

Incapacité d'atteindre un objectif (Voir par. 24)

A77. Déterminer si un objectif a été atteint relève du jugement professionnel de l'auditeur. Ce jugement prend en compte les résultats des procédures d'audit réalisées en conformité avec les diligences requises par les Normes ISA, et l'évaluation faite par l'auditeur du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, ainsi que du besoin d'effectuer plus de travaux dans les circonstances particulières de l'audit pour atteindre les objectifs fixés dans les Normes ISA. En conséquence, les circonstances qui peuvent conduire à une incapacité d'atteindre un objectif résultent :

²⁷ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 13.

²⁸ Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant gouvernement d'entreprise et à la direction*, paragraphe 9.

²⁹ Norme ISA 501, *Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques*, paragraphe 13.

³⁰ Norme ISA 230, paragraphe 12.

OBJECTIFS GENERAUX DE L'AUDITEUR INDEPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

- De l'empêchement pour l'auditeur de se conformer aux diligences requises pertinentes d'une Norme ISA ;
 - Des difficultés pratiques ou de l'impossibilité pour l'auditeur de réaliser des procédures d'audit supplémentaires ou de recueillir des éléments probants complémentaires jugés nécessaires au regard des objectifs, visés au paragraphe 21, par exemple, en raison d'une limitation quant à la disponibilité des éléments probants.
- A78. La documentation d'audit qui satisfait aux diligences requises par la Norme ISA 230 ainsi qu'aux diligences spécifiques de documentation requises par d'autres Normes ISA pertinentes montre les bases sur lesquelles l'auditeur a fondé sa conclusion quant à l'accomplissement de ses objectifs généraux. Bien qu'il ne soit pas nécessaire pour l'auditeur de consigner séparément (dans un questionnaire de contrôle, par exemple) que les objectifs individuels ont été remplis, la documentation portant sur l'incapacité d'atteindre un objectif aide l'auditeur à apprécier si cette incapacité l'a empêché ou non d'atteindre ses objectifs généraux.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 210, Accord sur les termes des missions d'audit

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 210

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4 – 5
Diligences requises	
Conditions préalables à un audit	6 – 8
Accord sur les termes de la mission d'audit	9 – 12
Audits récurrents	13
Acceptation d'une modification des termes de la mission d'audit	14 – 17
Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission	18 – 21
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente Norme ISA	A1
Conditions préalables à un audit	A2 – A21
Accord sur les termes de la mission d'audit	A22 – A29
Audits récurrents	A30
Acceptation d'une modification des termes de la mission d'audit	A31 – A35
Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission	A36 – A39

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Annexe 1 : Exemple de lettre de mission d'audit

Annexe 2 : Déterminer le caractère acceptable d'un référentiel comptable à usage général

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Introduction**Champ d'application de la présente Norme ISA**

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur de convenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit. Ceci implique de s'assurer que certaines conditions préalables à une mission d'audit, qui sont de la responsabilité de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont remplies. La Norme ISA 220¹ traite des aspects de l'acceptation de la mission qui sont du ressort de l'auditeur. (Voir par. A1)

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues :
 - (a) En s'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies ; et
 - (b) Après confirmation qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

Conditions préalables à un audit – Utilisation par la direction d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et accord de cette dernière et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des prémisses² sur la base desquelles un audit est effectué.

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

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 13.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

5. Pour les besoins de la présente Norme ISA, la référence à la « direction » doit être comprise comme visant « la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

Diligences requises**Conditions préalables à un audit**

6. Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit :
- (a) Déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable ; et (Voir par. A2-A10)
 - (b) Obtenir confirmation de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités pour : (Voir par. A11-A14, A21)
 - (i) L'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ; (Voir par. A15)
 - (ii) Le contrôle interne que la direction considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et (Voir par. A16-A19)
 - (iii) Donner à l'auditeur :
 - a. Accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente et d'autres éléments ;
 - b. Les informations supplémentaires qu'il est susceptible de demander à la direction pour les besoins de l'audit ; et
 - c. Libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

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

7. Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise impose(nt) dans les termes d'une mission d'audit proposée une limitation de l'étendue des travaux de l'auditeur telle que ce dernier considère qu'elle conduira à une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, l'auditeur ne doit pas accepter d'effectuer une telle mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'exige.

Autres facteurs affectant l'acceptation d'une mission d'audit

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

8. Lorsque les conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'audit ne sont pas réunies, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction. A moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit proposée :
- (a) Lorsqu'il a conclu que le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers n'est pas acceptable, sauf dans les cas prévus au paragraphe 19 ; ou
 - (b) Lorsque la confirmation prévue au paragraphe 6(b) n'a pas été obtenue.

Accord sur les termes de la mission d'audit

9. L'auditeur doit convenir des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon les cas. (Voir par. A22)
10. Sous réserve de ce qui est prévu au paragraphe 11, les termes convenus de la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit et doivent inclure : (Voir par. A23-A27)
- (a) L'objectif et l'étendue de l'audit portant sur les états financiers ;
 - (b) Les responsabilités de l'auditeur ;
 - (c) Les responsabilités de la direction ;
 - (d) L'identification du référentiel comptable applicable pour l'établissement des états financiers ;
 - (e) Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur ; et (Voir par. A24)
 - (f) Une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé.
11. Lorsque la loi ou la réglementation fixe de façon suffisamment détaillée les termes de la mission d'audit visés au paragraphe 10, il n'est pas nécessaire que l'auditeur les consigne dans un accord écrit, sauf pour préciser que cette loi ou cette réglementation s'applique et que la direction reconnaît et comprend ses responsabilités telles qu'elles sont décrites au paragraphe 6(b). (Voir par. A23, A28-A29)
12. Lorsque la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction en des termes similaires à ceux mentionnés au paragraphe 6(b), l'auditeur peut considérer que la loi ou la réglementation se réfère à des responsabilités qui, selon son jugement, sont équivalentes dans les faits à celles visées dans ce paragraphe. Pour celles des responsabilités qui sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser les termes de la loi ou de la réglementation pour les décrire dans l'accord écrit. Pour celles des responsabilités qui ne sont pas fixées par la loi ou la réglementation dans des termes tels que leurs effets

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

seraient équivalents, l'accord écrit doit utiliser la description qui en est donnée au paragraphe 6(b). (Voir par. A28)

Audits récurrents

13. Pour des audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes existants de la mission. (Voir par. A30)

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

14. L'auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d'audit lorsqu'il n'existe aucun motif raisonnable de le faire. (Voir Par. A31-A33)
15. Lorsque, avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire. (Voir Par. A34-A35)
16. Lorsque les termes de la mission d'audit sont modifiés, l'auditeur et la direction doivent convenir des nouveaux termes et les consigner dans une lettre de mission ou sous une autre forme appropriée d'accord écrit.
17. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre sa mission d'audit originale, il doit :
 - (a) Se démettre de la mission d'audit lorsque ceci est possible de par la loi ou la réglementation applicable ; et
 - (b) Déterminer s'il existe une quelconque obligation, contractuelle ou d'une autre nature, de rendre compte de ces circonstances à d'autres personnes, telles que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.

Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par la loi ou la réglementation

18. Lorsque les normes d'information financière prescrites par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu sont complétées par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit déterminer si les exigences additionnelles ne sont pas incompatibles avec les normes d'information financière. S'il y a conflit, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction de la nature des exigences additionnelles et se mettre d'accord avec elle sur le fait de savoir si :

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

- (a) Les exigences additionnelles peuvent ou non être satisfaites par des informations supplémentaires à fournir dans les états financiers ; ou
- (b) La description dans les états financiers du référentiel comptable applicable peut ou non être modifiée en conséquence.

Si aucune de ces deux alternatives n'est possible, l'auditeur doit déterminer s'il sera nécessaire de modifier l'opinion de l'auditeur conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)³. (Voir Par. A36)

Référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation – Autres points affectant l'acceptation

19. Lorsque l'auditeur a conclu que le référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation n'est acceptable que parce qu'il est exigé par la loi ou la réglementation, il ne doit accepter la mission d'audit que si les conditions suivantes sont réunies : (Voir par. A37)
- (a) La direction est d'accord pour fournir des informations additionnelles dans les états financiers afin d'éviter que ceux-ci soient trompeurs ; et
 - (b) Il est acté dans les termes de la mission d'audit que :
 - (i) Le rapport de l'auditeur sur les états financiers comportera un paragraphe d'observation attirant l'attention des utilisateurs sur les informations additionnelles fournies, conformément à la Norme ISA 706 (Révisée)⁴ ; et
 - (ii) Son opinion sur les états financiers ne comportera pas les expressions « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle » conformément au référentiel comptable applicable, à moins que l'auditeur ne soit tenu par la loi ou la réglementation de formuler son opinion sur les états financiers en utilisant cette phraséologie.
20. Si les conditions exposées au paragraphe 19 ne sont pas réunies et que l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'effectuer la mission d'audit, il doit :
- (a) Évaluer l'incidence de la nature trompeuse des états financiers sur son rapport d'audit ; et
 - (b) Inclure une mention appropriée sur ce point dans les termes de la mission d'audit.

³ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁴ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

21. Dans certains cas, la loi ou la réglementation d'un pays concerné fixe le contenu ou la formulation du rapport de l'auditeur dans une forme ou dans des termes qui sont significativement différents de ceux requis par les Normes ISA. Dans ces circonstances, l'auditeur doit apprécier :
- (a) Si les utilisateurs pourraient mal comprendre l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers et, dans l'affirmative,
 - (b) Si des explications supplémentaires fournies dans son rapport d'audit peuvent réduire le risque d'un possible malentendu⁵.

Lorsque l'auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d'audit ne sont pas à même de réduire le risque d'un possible malentendu, il ne doit pas accepter la mission d'audit, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Un audit effectué conformément à une telle loi ou réglementation ne satisfait pas aux Normes ISA. En conséquence, l'auditeur ne doit pas inclure dans son rapport d'audit une quelconque mention indiquant que l'audit a été effectué selon les Normes ISA⁶. (Voir Par. A38-A39)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Champ d'application de la présente Norme ISA** (Voir par. 1)

- A1. Les missions d'assurance, qui incluent les missions d'audit, ne peuvent être acceptées que dans le cas où le professionnel considère que les règles d'éthique concernées, telles que celles relatives à l'indépendance et à la compétence professionnelle, sont satisfaites, et que la mission présente certaines caractéristiques⁷. Les obligations de l'auditeur concernant le respect des règles d'éthique dans le cadre de l'acceptation d'une mission d'audit, et pour autant qu'elles soient du ressort de l'auditeur, sont traitées dans la Norme ISA 220⁸. La présente Norme ISA traite des points (ou des conditions préalables) qui sont du ressort de l'entité et sur lesquelles il est nécessaire que l'auditeur et la direction se mettent d'accord.

⁵ Norme ISA 706 (Révisée).

⁶ Voir aussi Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 43.

⁷ *Cadre conceptuel international pour des missions d'assurance*, paragraphe 17.

⁸ Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Conditions préalables à un audit

Le référentiel comptable (Voir par. 6(a))

- A2. Une condition pour l'acceptation d'une mission d'assurance est que les critères visés dans la définition d'une mission d'assurance soient appropriés et connus des utilisateurs présumés⁹. Les critères sont des éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré et comprennent, le cas échéant, les critères auxquels se référer pour apprécier sa présentation et les informations à fournir à cet égard. Des critères appropriés permettent une évaluation ou une mesure cohérente et raisonnable d'un sujet considéré dans le cadre du jugement professionnel. Pour les besoins des Normes ISA, le référentiel comptable applicable fournit des critères que l'auditeur utilise pour auditer les états financiers, y compris le cas échéant pour évaluer leur présentation sincère.
- A3. Sans un référentiel comptable acceptable, la direction n'a pas de base appropriée pour établir les états financiers et l'auditeur n'a pas de critères appropriés pour les auditer. Dans beaucoup de cas, l'auditeur peut présumer que le référentiel comptable applicable est acceptable, ainsi qu'il est explicité aux paragraphes A8-A9.

Déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable

- A4. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour déterminer le caractère acceptable du référentiel comptable à appliquer pour l'établissement des états financiers comprennent :
- La nature de l'entité (par exemple si celle-ci est une entreprise commerciale, une entité du secteur public ou une organisation à but non lucratif) ;
 - Le but des états financiers (par exemple si ceux-ci sont établis pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs ou pour des besoins d'utilisateurs spécifiques) ;
 - La nature des états financiers (par exemple s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers ou d'un état financier seul) ; et
 - Le fait que la loi ou la réglementation prescrit ou non le référentiel comptable applicable.
- A5. Nombre d'utilisateurs d'états financiers ne sont pas en mesure de demander des états financiers adaptés à leurs besoins spécifiques d'information. Mais si tous les besoins d'information d'utilisateurs spécifiques ne peuvent être satisfaits, il existe des besoins d'information financière qui sont communs à un large éventail d'utilisateurs. L'expression « états financiers à usage général » désigne des états financiers établis

⁹ *Cadre conceptuel international pour des missions d'assurance*, paragraphe 17(b)(ii).

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

conformément à un référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.

- A6. Dans certains cas, les états financiers seront établis conformément à un référentiel comptable destiné à satisfaire les besoins d'information financière d'utilisateurs spécifiques. Ils sont alors désignés par l'expression « états financiers à usage particulier ». Les besoins d'information financière des utilisateurs présumés détermineront le référentiel comptable applicable en la circonstance. La Norme ISA 800 explicite comment apprécier le caractère acceptable des référentiels comptables destinés à satisfaire les besoins d'information financière d'utilisateurs spécifiques¹⁰.
- A7. Des carences dans le référentiel comptable applicable impliquant que ce référentiel n'est pas acceptable peuvent être constatées après que la mission d'audit a été acceptée. Lorsque l'utilisation de ce référentiel est prescrite par la loi ou la réglementation, les diligences requises prévues aux paragraphes 19-20 s'appliquent. Lorsque l'utilisation de ce référentiel n'est pas prescrite par la loi ou la réglementation, la direction peut décider d'adopter un autre référentiel acceptable. Dans ce cas, ainsi que requis par le paragraphe 16, de nouveaux termes relatifs à la mission d'audit seront convenus pour refléter cette modification dès lors que les anciens termes ne seront plus exacts.

Référentiels comptables à usage général

- A8. A ce jour, il n'existe pas de critères objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus par la pratique, pour juger du caractère acceptable des référentiels comptables à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière édictées par des organismes qui ont autorité ou sont reconnus pour promulguer les normes à appliquer par certains types d'entités, sont présumées acceptables pour les besoins des états financiers à usage général établis par ces entités, à condition que ces organismes suivent un processus dûment établi et transparent pour leur élaboration, impliquant des délibérations et la prise en considération des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. Des exemples de telles normes d'information financière comprennent :

- Les Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) publiées par le Comité des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB) ;
- Les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) publiées par le Comité des Normes

¹⁰ Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à caractère spécifique*, paragraphe 8.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB*) ; et

- Les principes comptables publiés par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu dans un pays donné, à condition que cet organisme suive un processus dûment établi et transparent pour leur élaboration, impliquant des délibérations et la prise en considération des points de vue d'un large éventail de parties prenantes.

Ces normes d'information financière sont souvent visées dans la loi ou la réglementation en tant que référentiel comptable applicable régissant l'établissement des états financiers à usage général.

Référentiels comptables prescrits par la loi ou la réglementation.

A9. En application du paragraphe 6(a), l'auditeur est tenu de déterminer si le référentiel comptable à appliquer pour l'établissement des états financiers est acceptable. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut prescrire le référentiel comptable à utiliser pour l'établissement des états financiers à usage général de certains types d'entités. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel comptable est présumé être acceptable pour des états financiers à usage général établis par de telles entités. Dans les cas où le référentiel comptable n'est pas jugé acceptable, les paragraphes 19-20 s'appliquent.

Pays dans lesquels il n'existe pas d'organismes normalisateurs ou de référentiels comptables prescrits

A10. Lorsqu'une entité est enregistrée ou opère dans un pays dans lequel il n'existe pas d'organisme normalisateur autorisé ou reconnu, ou dans lequel l'utilisation d'un référentiel comptable n'est pas prescrite par la loi ou la réglementation, la direction décide quel référentiel comptable est à utiliser pour l'établissement des états financiers. L'annexe 2 fournit des recommandations pour déterminer le caractère acceptable des référentiels comptables dans de telles circonstances.

Accord sur les responsabilités de la direction (Voir par. 6(b))

A11. Un audit selon les Normes ISA est effectué sur la base des prémisses que la direction reconnaît et comprend que les responsabilités décrites au paragraphe 6(b)¹¹ lui incombent. Dans certains pays, ces responsabilités peuvent être spécifiées dans la loi ou la réglementation. Dans d'autres, il peut n'exister que peu ou pas de définition légale ou réglementaire de ces responsabilités. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation sur ces points. Cependant, le concept d'un audit indépendant exige que l'auditeur ne soit pas responsable de l'établissement des états financiers ou du contrôle

¹¹ Norme ISA 200, paragraphe A4.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

interne de l'entité y relatif, et qu'il s'attende raisonnablement à obtenir les informations nécessaires à son audit (y compris celles ne provenant pas du grand livre et des journaux auxiliaires) dans la mesure où la direction est en mesure de les lui fournir ou de les lui procurer. En conséquence, ces prémisses sont fondamentales pour la conduite d'un audit indépendant. Afin d'éviter tout malentendu, la définition et la matérialisation des termes de la mission d'audit mentionnées aux paragraphes 9-12 intègrent l'accord de la direction sur le fait qu'elle reconnaît et comprend que cette responsabilité lui revient.

- A12. La façon selon laquelle les responsabilités relatives à l'élaboration de l'information financière sont réparties entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise variera en fonction des ressources et de la structure de l'entité, ainsi que des dispositions concernées prévues par la loi ou la réglementation, et des rôles respectifs de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sein de l'entité. Dans la plupart des cas, la direction est responsable de l'exécution, tandis que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont un rôle de surveillance de la direction. Dans certains cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise auront, ou assumeront, la responsabilité de l'approbation des états financiers ou du suivi du contrôle interne de l'entité touchant à l'élaboration de l'information financière. Dans les entités les plus importantes ou dans des entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tel qu'un comité d'audit, peut être chargé de certaines de ces responsabilités de surveillance.
- A13. La Norme ISA 580 requiert de l'auditeur qu'il demande à la direction de lui fournir des déclarations écrites confirmant qu'elle a satisfait à certaines de ses responsabilités¹². Il peut par conséquent être approprié pour l'auditeur d'informer la direction qu'il s'attend à recevoir de telles déclarations écrites ainsi que les autres déclarations requises par les autres Normes ISA et, le cas échéant, les déclarations écrites qu'il estime nécessaires pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques les sous-tendant.
- A14. Lorsque la direction ne reconnaît pas ses responsabilités, ou n'est pas d'accord pour fournir les déclarations écrites demandées, l'auditeur ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés¹³. Dans de telles circonstances, il ne sera pas approprié pour l'auditeur d'accepter la mission d'audit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Dans les cas où l'auditeur est obligé d'accepter la mission d'audit, il peut être nécessaire d'expliquer à la direction l'importance de ces questions et les incidences qu'elles auront sur le rapport d'audit.

¹² Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphes 10-11.

¹³ Norme ISA 580, paragraphe A26.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Etablissement des états financiers (Voir par. 6(b)(i))

A15. La plupart des référentiels comptables incluent des dispositions relatives à la présentation des états financiers ; dans ce cas, *l'établissement* des états financiers conformément au référentiel comptable comprend la conformité de leur *présentation* audit référentiel. Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'importance de l'objectif de présentation sincère est telle que les prémisses confirmées par la direction incluent une référence spécifique à ladite présentation sincère ou au fait que la direction a la responsabilité de s'assurer que les états financiers donneront "une image fidèle" conformément au référentiel comptable.

Contrôle interne (Voir par. 6(b)(ii))

A16. La direction met en place le contrôle interne qu'elle considère nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Le contrôle interne, quelle que soit son efficacité, ne peut donner à l'entité qu'une assurance raisonnable qu'elle a atteint ses objectifs en matière d'information financière, ceci du fait des limites inhérentes à tout contrôle interne¹⁴.

A17. Un audit indépendant effectué selon les Normes ISA ne peut se substituer à la mise en place par la direction d'un contrôle interne nécessaire à l'établissement des états financiers. En conséquence, l'auditeur est tenu d'obtenir l'accord de la direction quant à sa reconnaissance et à sa compréhension des responsabilités qui lui incombent en matière de contrôle interne. Toutefois, l'accord requis par le paragraphe 6(b)(ii) n'implique pas que l'auditeur conclura que le contrôle interne mis en place par la direction a atteint son objectif ou qu'il sera exempt de faiblesses.

A18. Il appartient à la direction de déterminer quel contrôle interne est nécessaire pour permettre l'établissement des états financiers. Le terme «contrôle interne» inclut parmi ses composantes un large éventail de mesures qui peuvent être regroupées sous la terminologie «environnement de contrôle» : il s'agit du processus d'évaluation des risques par l'entité, du système d'information, y compris les processus opérationnels concernés relatifs à l'élaboration de l'information financière et à sa communication, des mesures de contrôle et leur suivi. Cette classification, cependant, ne reflète pas nécessairement la façon dont une entité particulière peut concevoir, mettre en œuvre et assurer le suivi de son contrôle interne, ni la façon dont elle peut classer une des composantes en particulier¹⁵. Le contrôle interne d'une entité (portant notamment sur la comptabilité et les documents comptables, ou les systèmes comptables) reflètera les

¹⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe A54.

¹⁵ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A59 et Annexe 1.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

besoins de la direction, la complexité de l'activité, la nature des risques auxquels l'entité fait face, ainsi que les exigences des textes législatifs ou de la réglementation concernés.

- A19. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut prévoir des dispositions particulières relatives à la responsabilité de la direction en matière d'adéquation de la comptabilité et des documents comptables, ou des systèmes comptables. Dans certains cas, la pratique courante peut faire une distinction entre la comptabilité et les documents comptables, ou les systèmes comptables d'une part, et le contrôle interne ou les contrôles d'autre part. Dans la mesure où, comme évoqué au paragraphe A18, la comptabilité et les documents comptables, ou les systèmes comptables, font partie intégrante du contrôle interne aucune référence particulière n'y est faite dans le paragraphe 6(b)(ii) quant à la description de la responsabilité de la direction. Afin d'éviter tout malentendu, il peut être approprié que l'auditeur explicite à la direction l'étendue de cette responsabilité.

Informations supplémentaires (Voir par. 6(b)(iii)(b))

- A20. Les informations supplémentaires que l'auditeur est susceptible de demander à la direction pour les besoins de l'audit, peuvent inclure, le cas échéant, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), des points relatifs aux autres informations. Lorsque l'auditeur s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport d'audit, les termes de la mission d'audit peuvent également comprendre les responsabilités de l'auditeur relatives à ces autres informations, y compris, le cas échéant, les actions qui peuvent être appropriées ou nécessaires, si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative des autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 6(b))

- A21. L'un des buts poursuivis en s'accordant sur les termes de la mission d'audit est d'éviter tout malentendu concernant les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur. Par exemple, lorsqu'un tiers a participé à l'établissement des états financiers, il peut être utile de rappeler à la direction que l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable reste de sa propre responsabilité.

Accord sur les termes de la mission d'audit

Obtention d'un accord sur les termes de la mission d'audit (Voir par. 9)

- A22. Le rôle de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en matière d'accord sur les termes de la mission d'audit de l'entité dépend de la structure de gouvernance de celle-ci et de la loi ou de la réglementation concernée.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

*Lettre de mission d'audit ou autre forme d'accord écrit*¹⁶ (Voir par. 10-11)

A23. Il est dans l'intérêt respectif de l'entité et de l'auditeur que ce dernier adresse une lettre de mission d'audit avant le début de la mission afin d'éviter des malentendus concernant l'audit. Dans certains pays, toutefois, les objectifs et l'étendue de l'audit ainsi que les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur peuvent être suffisamment définis par les dispositions légales ; à savoir, ces dernières prescrivent les points décrits au paragraphe 10. Bien que dans ces circonstances le paragraphe 11 permette à l'auditeur de ne faire référence dans sa lettre de mission d'audit qu'au fait que les dispositions de la loi ou de la réglementation s'appliquent et que la direction reconnaisse et comprenne ses responsabilités, telles que décrites au paragraphe 6(b), l'auditeur peut néanmoins considérer utile, pour l'information de la direction, d'inclure dans une lettre de mission d'audit les points décrits au paragraphe 10.

Forme et contenu de la lettre de mission d'audit

A24. La forme et le contenu de la lettre de mission d'audit peuvent varier selon les entités. Les informations à inclure dans cette lettre relatives à la responsabilité de l'auditeur peuvent être basées sur la Norme ISA 200¹⁷. Les paragraphes 6(b) et 12 de la présente Norme ISA décrivent les responsabilités de la direction. Outre les points requis par le paragraphe 10, une lettre de mission d'audit peut mentionner, par exemple :

- La définition de l'étendue de l'audit, y compris la référence à la législation applicable, aux réglementations, aux Normes ISA et aux règles d'éthique, ainsi qu'aux autres publications des corps professionnels dont l'auditeur est membre ;
- La forme de toute autre communication des résultats de la mission d'audit ;
- La diligence requise pour l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit conformément à la norme ISA 701¹⁸ ;
- Le fait qu'en raison des limites inhérentes à un audit, de même que de celles relatives au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et effectué selon les Normes ISA ;
- Les dispositions concernant la planification et la réalisation de l'audit, y compris la composition de l'équipe d'audit ;
- Ses attentes quant à la fourniture de déclarations écrites par la direction (voir aussi paragraphe A13) ;

¹⁶ Dans les paragraphes qui suivent, toute référence à une lettre de mission d'audit est à considérer comme faisant référence à une lettre de mission d'audit ou toute autre forme acceptable d'accord écrit.

¹⁷ Norme ISA 200, paragraphe 3-9.

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

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

- Le fait que l'auditeur s'attend à ce que la direction lui donne accès à toutes les informations dont elle a connaissance qui sont pertinentes pour l'établissement des états financiers, ainsi que pour les informations à fournir ;
 - L'accord de la direction de mettre à la disposition de l'auditeur un projet d'états financiers y compris toutes les informations pertinentes pour l'établissement de ceux-ci, qu'elles proviennent ou non du grand livre et des journaux auxiliaires (y compris toutes celles qui sont pertinentes pour l'établissement des informations à fournir), et, le cas échéant, les autres informations¹⁹ en temps voulu pour lui permettre de finaliser l'audit selon le calendrier proposé ;
 - L'accord de la direction d'informer l'auditeur des faits qui peuvent affecter les états financiers dont elle aurait connaissance au cours de la période comprise entre la date du rapport d'audit et celle à laquelle les états financiers sont publiés ;
 - La base de calcul des honoraires et les modalités de leur facturation ;
 - Une demande faite à la direction d'accuser réception de la lettre de mission d'audit et de donner son accord sur les termes contenus dans celle-ci.
- A25. Lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit, il peut être utile qu'il mentionne dans les termes de la mission d'audit la possibilité d'en communiquer dans son rapport d'audit et, dans certains pays, il peut être nécessaire d'y faire figurer cette possibilité afin de pouvoir conserver cette faculté.
- A26. Les points suivants, lorsqu'ils sont applicables, peuvent aussi être couverts dans la lettre de mission d'audit :
- Les dispositions concernant la participation d'autres auditeurs et experts à certains aspects de l'audit ;
 - Les dispositions concernant l'implication des auditeurs internes et d'autres membres du personnel de l'entité ;
 - Les dispositions à prendre avec l'auditeur précédent, le cas échéant, dans le cas d'un audit initial ;
 - Toute limitation de la responsabilité financière de l'auditeur lorsqu'une telle possibilité existe ;
 - Tout autre accord entre l'auditeur et l'entité ;
 - Toute obligation de donner accès aux dossiers de travail à d'autres tiers.

¹⁹ Au sens donné à ce terme dans la norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Un exemple de lettre de mission d'audit est donné en Annexe 1.

Audits de composants

A27. Lorsque l'auditeur d'une entité mère est également l'auditeur d'un composant, les facteurs qui peuvent influencer sur la décision d'adresser une lettre de mission d'audit séparée au composant comprennent les aspects suivants :

- L'identité de la personne qui a désigné l'auditeur du composant ;
- La nécessité éventuelle d'émettre un rapport d'audit séparé sur le composant ;
- Les exigences légales en relation avec la nomination de l'auditeur ;
- Le pourcentage de participation au capital détenu par l'entité mère ; et
- Le degré d'indépendance de la direction du composant vis-à-vis de l'entité mère.

Responsabilités de la direction prescrites par la loi ou la réglementation (Voir Par. 11-12)

A28. Lorsque, dans les circonstances décrites aux paragraphes A23 et A29, l'auditeur conclut qu'il n'est pas nécessaire de formaliser certains termes de la mission d'audit dans une lettre de mission d'audit, il reste néanmoins tenu par le paragraphe 11 d'obtenir un accord écrit de la direction par lequel cette dernière confirme reconnaître et comprendre sa responsabilité sur les aspects décrits au paragraphe 6(b). Toutefois, en application du paragraphe 12, un tel accord écrit peut reprendre les termes de la loi ou de la réglementation si celle-ci établit des responsabilités de la direction équivalentes dans les faits à celles décrites au paragraphe 6(b). La profession comptable, les organismes édictant des normes d'audit ou l'organisme contrôlant les audits dans un pays donné peuvent avoir publié des directives permettant de déterminer si la description donnée par la loi ou la réglementation desdites responsabilités est équivalente.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A29. La loi ou la réglementation régissant l'audit dans le secteur public prévoit généralement la manière dont l'auditeur est désigné et fixe en général les responsabilités et les pouvoirs de l'auditeur dans le secteur public, y compris le pouvoir d'accéder à la comptabilité et aux autres informations de l'entité. Lorsque la loi ou la réglementation fixe en des termes suffisamment détaillés la mission d'audit, l'auditeur dans le secteur public peut néanmoins considérer qu'il est utile d'adresser une lettre de mission d'audit plus complète que ce qui est prévu par le paragraphe 11.

Audits récurrents (Voir par. 13)

A30. L'auditeur peut décider de ne pas adresser une nouvelle lettre de mission d'audit ou une autre forme d'accord écrit pour chaque période. Toutefois, les aspects suivants peuvent

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

rendre nécessaire de réviser les termes de la mission d'audit ou de rappeler à l'entité les termes existants :

- Toute indication que l'entité ne comprend pas les objectifs et l'étendue de l'audit ;
- Toute modification ou termes spécifiques de la mission d'audit ;
- Un changement récent dans la direction générale ;
- Un changement important de propriétaire ;
- Un changement important dans la nature ou la taille des activités de l'entité ;
- Une modification des exigences légales ou réglementaires ;
- Un changement dans le référentiel comptable retenu pour l'établissement des états financiers ;
- Une modification d'autres obligations de communication financière.

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

Demande de modification des termes de la mission d'audit (Voir par. 14)

A31. Une demande formulée à l'auditeur par l'entité de modifier les termes de la mission d'audit peut résulter d'un changement dans les circonstances affectant la nécessité d'un audit, d'un malentendu quant à la nature d'un audit tel qu'il avait été demandé initialement, ou d'une limitation de l'étendue de la mission d'audit, qu'elle soit imposée par la direction ou qu'elle résulte d'autres circonstances. L'auditeur, ainsi qu'il est requis par le paragraphe 14, examine les motifs fournis à l'appui de la demande, et notamment les incidences de la limitation de l'étendue de la mission d'audit.

A32. Un changement dans les circonstances affectant les besoins de l'entité ou un malentendu concernant la nature du service demandé initialement peut être considéré comme une justification raisonnable à l'appui de la demande de modification des termes de la mission d'audit.

A33. A l'inverse, un changement ne peut pas être considéré comme raisonnable s'il apparaît que celui-ci repose sur une information incorrecte, incomplète ou non satisfaisante à d'autres égards. On citera à titre d'exemple la situation où l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les comptes de créances et que l'entité demande à ce que la mission d'audit soit modifiée en un examen limité afin d'éviter une opinion d'audit avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

Demande de modification d'un audit en un examen limité ou en un service connexe (Voir par. 15)

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

- A34. Avant de donner son accord pour modifier une mission d'audit en un examen limité ou en un service connexe, un auditeur qui a été désigné pour effectuer un audit selon les Normes ISA peut avoir besoin d'évaluer, en plus des questions énumérées aux paragraphes A31–A33, toute implication légale ou contractuelle qu'entraîne la modification.
- A35. Lorsque l'auditeur conclut qu'il existe un motif raisonnable pour modifier la mission d'audit en un examen limité ou en un service connexe, les travaux d'audit réalisés à la date de la modification peuvent être utiles pour la mission modifiée ; toutefois, les travaux requis restant à réaliser et le rapport à émettre seront ceux qui sont appropriés à la mission modifiée. Afin d'éviter toute confusion pour le lecteur, le rapport de service connexe ne fera pas référence :
- (a) À la mission d'audit d'origine ; ou
 - (b) Aux procédures qui peuvent avoir été réalisées dans le cadre de la mission d'audit d'origine, sauf dans le cas où la mission d'audit est transformée en une mission de procédures convenues, la description des procédures mises en œuvre faisant alors normalement partie du rapport.

Considérations supplémentaires à prendre en compte lors de l'acceptation d'une mission

Normes d'information financière complétées par la loi ou la réglementation (Voir par. 18)

- A36. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut compléter les normes d'information financière édictées par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu avec des exigences additionnelles concernant l'établissement des états financiers. Dans ces pays, pour les besoins de l'application des Normes ISA, le référentiel comptable applicable englobe le référentiel comptable identifié et les exigences additionnelles sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec ledit référentiel. Ceci peut être le cas, par exemple, lorsque la loi ou la réglementation prescrit des informations à fournir en complément de celles requises par les normes d'information financière ou lorsqu'elle réduit l'éventail des choix acceptables qui peuvent être faits dans le cadre des normes d'information financière²⁰.

Référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation – Autres points affectant l'acceptation (Voir par. 19)

- A37. La loi ou la réglementation peut prescrire une formulation de l'opinion de l'auditeur utilisant des phrases telles que « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle » alors que l'auditeur conclut par ailleurs

²⁰ La Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 15, inclut une diligence requise en vue d'évaluer si les états financiers font une référence adéquate au référentiel comptable applicable ou le décrivent de manière appropriée.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

que le référentiel comptable applicable ne serait pas acceptable s'il n'était pas prescrit par la loi ou la réglementation. Dans ce cas, les termes prescrits pour la formulation du rapport de l'auditeur sont significativement différents de ceux prévus par les exigences des Normes ISA. (Voir par. 21)

Formulation du rapport de l'auditeur prescrite par la loi ou la réglementation (Voir par. 21)

A38. Les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il ne fasse pas référence à la conformité avec les Normes ISA à moins qu'il n'ait appliqué toutes les Normes ISA pertinentes pour l'audit²¹. Lorsque la loi ou la réglementation prescrit le contenu ou la formulation du rapport de l'auditeur dans une forme ou dans des termes qui sont significativement différents de ceux prévus par les Normes ISA et que l'auditeur conclut que des explications complémentaires dans son rapport ne sont pas de nature à réduire le risque possible d'une mauvaise interprétation, il peut envisager d'inclure dans son rapport une mention indiquant que l'audit n'a pas été effectué selon les Normes ISA. Il est cependant encouragé à appliquer dans la mesure du possible les Normes ISA, y compris celles concernant le rapport d'audit, même s'il ne lui est pas permis d'indiquer que son audit a été effectué selon les Normes ISA.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A39. Dans le secteur public, des exigences spécifiques peuvent exister dans la législation régissant le mandat d'audit ; par exemple, l'auditeur peut être tenu d'informer directement un ministre, le pouvoir législatif ou le public dans le cas où l'entité tente de limiter l'étendue de l'audit.

²¹ Norme ISA 200, paragraphe 20.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Annexe 1

(Voir par. A24-A26)

Exemple de lettre de mission d'audit

La lettre suivante est donnée à titre d'illustration pour une mission d'audit d'états financiers à usage général, établis conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS). Cet exemple de lettre n'a pas de caractère contraignant mais a pour but de servir uniquement de cadre à l'application des considérations développées dans la présente Norme ISA. Cette lettre nécessitera d'être adaptée selon les exigences et les circonstances propres à chaque situation.

Elle est proposée pour un audit d'états financiers visant une seule période et nécessitera d'être adaptée dans les cas où elle viserait des audits récurrents (voir paragraphe 13 de la présente Norme ISA). Il peut être approprié de solliciter un avis juridique pour valider le caractère approprié de toute lettre de mission.

Au membre approprié représentant la direction ou le groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la société ABC²² :

[Objectif et étendue de l'audit]

Vous²³ nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la société ABC, comprenant l'état de situation financière arrêté au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission. Notre audit sera effectué en vue d'exprimer une opinion sur les états financiers.

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

²² Les destinataires et les références faites dans la lettre seront ceux qui sont appropriés dans les circonstances de la mission, y compris la référence au pays concerné. Il est important d'adresser la lettre aux personnes appropriées – voir paragraphe A22.

²³ Dans le contenu de cette lettre, les références à « vous », « nous », « notre », « direction », « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » et « auditeur » seront utilisées ou modifiées selon les circonstances.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

[Les responsabilités de l'auditeur]

Nous procéderons à l'audit selon les Normes ISA. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique. Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- Nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- Nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité.²⁴ Toutefois, nous vous communiquerons par écrit les déficiences importantes du contrôle interne portant sur l'établissement des états financiers que nous aurons relevées lors de l'audit ;
- Nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
- Nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire l'entité à cesser son exploitation ;
- Nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière tels qu'ils donnent une présentation sincère.

En raison des limites inhérentes à un audit, ainsi que de celles inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies puissent ne pas être détectées, même dans les cas où l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA.

²⁴ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement avec l'audit des états financiers.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

[Responsabilités de la direction et choix du référentiel comptable applicable (pour les besoins de cet exemple, il a été considéré que l'auditeur n'a pas conclu que la loi ou la réglementation avait fixé ces responsabilités dans des termes appropriés ; les termes utilisés dans la description donnée dans le paragraphe 6(b) de la présente Norme ISA sont donc repris]

Notre audit sera effectué en considérant que [la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise]²⁵ reconnaissent et comprennent qu'elles ont la responsabilité :

- (a) De l'établissement et de la présentation sincère d'états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS)²⁶ ;
- (b) Du contrôle interne que [la direction] considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
- (c) De²⁷ :
 - (i) Nous donner accès à toutes les informations dont [la direction] a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;
 - (ii) Nous fournir les informations supplémentaires que nous sommes susceptibles de demander à [la direction] pour les besoins de l'audit ; et
 - (iii) Nous laisser libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles nous considérons qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cadre de notre audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise] la confirmation écrite de déclarations qui nous auraient été faites lors de l'audit.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel pour mener notre mission d'audit.

[Autres informations pertinentes]

[Insérer d'autres informations, telles que l'accord convenu sur les honoraires, les conditions de leur facturation ou d'autres conditions spécifiques, si nécessaire]

Rapport

[Insérer une mention appropriée décrivant la forme et le contenu du rapport d'audit, incluant, le cas échéant, une section relative aux autres informations conformément à la norme ISA 720 (Révisée)]

²⁵ Utiliser la terminologie appropriée en la circonstance.

²⁶ Ou, s'il y a lieu, « Pour l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière ».

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

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

La forme et le contenu de notre rapport peuvent nécessiter d'être modifiés selon les constatations de notre audit.

Nous vous serions reconnaissants de bien vouloir signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'accuser réception de la présente et de marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris de nos responsabilités respectives.

XYZ & Co.

Bon pour accord, au nom de la société ABC:

(Signature)

.....

Nom et fonction

Date

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

Annexe 2
(Voir par. A10)**Déterminer le caractère acceptable d'un référentiel comptable à usage général****Pays n'ayant pas d'organismes normalisateurs autorisés ou reconnus ou de référentiels comptables prescrits par la loi ou la réglementation**

1. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe A10 de la présente Norme ISA, lorsqu'une entité est inscrite ou opère dans un pays qui n'a pas d'organisme normalisateur autorisé ou reconnu, ou lorsque l'utilisation d'un référentiel comptable n'est pas prescrite par la loi ou la réglementation, la direction identifie un référentiel comptable applicable. La pratique dans de tels pays est souvent d'utiliser les normes d'information financière édictées par l'un des organismes mentionnés au paragraphe A8 de la présente Norme ISA.
2. Dans d'autres situations, il peut exister dans un pays particulier des conventions comptables établies qui sont généralement reconnues en tant que référentiel comptable pour l'établissement d'états financiers à usage général préparés par certaines entités particulières exerçant dans ce pays. Lorsqu'un tel référentiel comptable est adopté, l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 6(a) de la présente Norme ISA, de déterminer si les conventions comptables dans leur ensemble peuvent être considérées comme constituant un référentiel comptable acceptable pour la présentation d'états financiers à usage général. Lorsque ces conventions comptables sont communément utilisées dans un pays particulier, la profession comptable dans ce pays peut avoir considéré comme acceptable le référentiel comptable en lieu et place des auditeurs. Une autre possibilité consiste, pour l'auditeur, à procéder à cette analyse en examinant si les conventions comptables présentent les caractéristiques normalement prévues par des référentiels comptables acceptables (voir paragraphe 3 ci-après), ou en comparant les conventions comptables aux règles fixées par un référentiel comptable existant considéré comme acceptable (voir paragraphe 4 ci-après).
3. Un référentiel comptable acceptable présente normalement les caractéristiques suivantes qui font que les informations fournies dans les états financiers sont utiles pour les utilisateurs présumés :
 - (a) Pertinence, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers sont pertinentes au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers. Par exemple, dans le cas d'une entreprise commerciale qui établit des états financiers à usage général, la pertinence est à apprécier en termes d'informations nécessaires pour répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs pour fonder des décisions économiques.
Ces besoins sont généralement satisfaits par la présentation de la situation financière et de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entreprise commerciale.

ACCORD SUR LES TERMES DES MISSIONS D'AUDIT

- (b) Exhaustivité, c'est-à-dire que les opérations et les événements, les soldes de comptes et les informations fournies pouvant affecter les conclusions tirées à partir des états financiers sont complets.
 - (c) Fiabilité, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers :
 - (i) Reflètent, lorsque ceci s'applique, la substance économique des événements et des opérations et pas simplement leur forme juridique ; et
 - (ii) Conduisent à des appréciations et à des évaluations, à une présentation et à des informations raisonnablement cohérentes, lorsqu'elles sont utilisées dans des circonstances similaires.
 - (d) Neutralité, c'est-à-dire que l'information fournie par les états financiers n'est pas biaisée.
 - (e) Compréhensibilité, c'est-à-dire que l'information fournie dans les états financiers est claire et complète et n'est pas sujette à des interprétations significativement différentes.
4. L'auditeur peut décider de comparer les conventions comptables aux règles d'un référentiel comptable existant considéré comme acceptable. Par exemple, il peut comparer les conventions comptables aux Normes Internationales d'Information Financière (*International Financial Reporting Standards*, IFRS). Pour un audit d'une petite entité, l'auditeur peut décider de comparer les conventions comptables à un référentiel comptable spécialement développé pour de telles entités par un organisme normalisateur autorisé et reconnu. Lorsque l'auditeur procède à une telle comparaison et qu'il identifie des différences, l'analyse visant à déterminer si les conventions comptables suivies pour l'établissement des états financiers constituent un référentiel comptable acceptable inclut l'examen des raisons de ces différences et si l'application des conventions comptables, ou la description du référentiel comptable donnée dans les états financiers, pourrait conduire à ce que les états financiers soient trompeurs.
5. Un ensemble de conventions comptables n'ayant pas de lien entre elles, destiné à satisfaire des attentes individuelles, ne constitue pas un référentiel comptable acceptable pour l'établissement d'états financiers à usage général. De la même façon, un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité ne constitue pas un référentiel comptable acceptable, à moins qu'il ne soit généralement admis dans un pays particulier par ceux qui établissent les états financiers et les utilisateurs de ceux-ci.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 220

CONTRÔLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions.....	2 – 4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectif	6
Définitions	7
Diligences requises	
Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits	8
Règles d'éthique pertinentes.....	9 – 11
Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit.....	12 – 13
Affectation des équipes aux missions.....	14
Réalisation de la mission	15 – 22
Surveillance.....	23
Documentation.....	24 – 25
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions.....	A1 – A2
Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits	A3
Règles d'éthique pertinentes.....	A4 – A7
Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit	A8 – A9
Affectation des équipes aux missions.....	A10 – A12
Réalisation de la mission	A13 – A32
Surveillance.....	A33 – A35
Documentation.....	A36

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations spécifiques de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité d'un audit d'états financiers. Elle traite également, lorsque ceci s'applique, des responsabilités de la personne chargée du contrôle qualité. La présente Norme ISA est à lire conjointement avec les règles d'éthique pertinentes.

Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions

2. Les systèmes, les politiques et les procédures de contrôle qualité sont de la responsabilité du cabinet d'audit. Selon la Norme ISQC 1, le cabinet a l'obligation de définir et d'assurer le suivi d'un système de contrôle qualité qui lui fournisse l'assurance raisonnable que :
 - (a) Le cabinet et son personnel professionnel se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
 - (b) Les rapports émis par le cabinet ou ses associés responsables de missions sont appropriés en la circonstance¹.

La présente Norme ISA est fondée sur l'hypothèse que le cabinet est soumis à la Norme ISQC 1 ou à des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes. (Voir par. A1)

3. Dans le cadre du système de contrôle qualité du cabinet, les équipes affectées aux missions ont l'obligation de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité qui sont applicables à la mission d'audit et fournissent au cabinet les informations permettant la mise en œuvre de la partie du système de contrôle interne du cabinet touchant à l'indépendance.
4. Les équipes affectées aux missions peuvent s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties. (Voir par. A2)

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable à tous les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

¹ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 11.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité au niveau de la mission destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que :
- L'audit satisfait aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
 - Le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Associé responsable de la mission² - Associé ou autre personne du cabinet responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'audit émis au nom du cabinet et qui, lorsque ceci est requis, a obtenu l'autorisation appropriée d'une instance professionnelle, légale ou de régulation.
 - (b) Revue de contrôle qualité de la mission – Processus mis en place pour évaluer de façon objective, à la date du rapport d'audit ou avant, les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport d'audit. Le processus de revue de contrôle qualité de la mission s'adresse seulement aux audits d'états financiers d'entités cotées, ainsi qu'aux autres missions d'audit, le cas échéant, pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité de la mission était requise.
 - (c) Personne chargée du contrôle qualité de la mission – Associé, autre personne au sein du cabinet, personne externe qualifiée, ou équipe composée de ces personnes, dont aucune d'entre elles ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer objectivement les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus pour les besoins de la formulation du rapport d'audit.
 - (d) Equipe affectée à la mission – Associés et personnel professionnel réalisant la mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre d'un réseau de cabinets a retenu les services et qui effectuent des travaux sur la mission. Les auditeurs externes agissant en tant qu'experts désignés par le cabinet ou un cabinet membre d'un réseau n'en font pas partie³.
Le terme « équipe affectée à la mission » exclut également des personnes de la fonction d'audit interne du client qui fournissent une assistance directe sur une

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

³ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, paragraphe 6(a), définit l'expression « expert désigné par l'auditeur ».

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

mission d'audit lorsque l'auditeur externe respecte les diligences requises par la norme ISA 610 (Révisée en 2013).⁴

- (e) Cabinet – Professionnel exerçant à titre individuel, groupement de personnes ou société, ou autre entité composée de professionnels comptables.
- (f) Inspection – Dans le contexte de missions d'audit achevées, procédures destinées à fournir la preuve du respect par les équipes affectées aux missions des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.
- (g) Entité cotée – Entité dont les actions, les parts ou les titres d'emprunt sont cotés ou inscrits à la cote d'une bourse de valeurs reconnue, ou sont négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs ou d'un autre organisme équivalent.
- (h) Surveillance – Processus comportant l'examen et l'évaluation permanente du système de contrôle qualité du cabinet, et comprenant une inspection périodique d'une sélection de missions achevées, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que son système de contrôle qualité fonctionne efficacement.
- (i) Cabinet membre d'un réseau – Cabinet ou entité appartenant à un réseau de cabinets.
- (j) Réseau – Structure élargie :
 - (i) Qui poursuit un objectif de coopération ; et
 - (ii) Qui a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou dont les membres se partagent la propriété commune, le contrôle ou la direction, qui a des politiques et des procédures communes de contrôle qualité, une stratégie d'entreprise commune, qui utilise une marque commune ou qui se partage une part substantielle des ressources professionnelles.
- (k) Associé – Toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels.
- (l) Personnel professionnel – Associés et collaborateurs professionnels du cabinet.
- (m) Normes professionnelles – Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, ISA), ainsi que les règles d'éthique pertinentes.
- (n) Règles d'éthique pertinentes – Règles d'éthique auxquelles les membres de l'équipe affectée à la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission sont soumis, qui comprennent habituellement les Parties A et B du Code international d'Éthique des Professionnels Comptables *Code of Ethics for Professional Accountants* (Code de l'IESBA) relatives à un audit d'états financiers, ainsi que celles des règles nationales qui sont plus contraignantes.

⁴ La norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, fixe des limites à l'utilisation de l'assistance directe. Elle reconnaît également qu'il peut être interdit par la loi ou la réglementation à l'auditeur externe d'obtenir de l'assistance directe d'auditeurs internes. Dès lors, l'utilisation de l'assistance directe est limitée à des situations où cela est permis.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- (o) Collaborateurs – Professionnels, autres que les associés, y compris tous les experts employés par le cabinet.
- (p) Personne externe qualifiée – Personne externe au cabinet ayant les compétences et les aptitudes pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission, par exemple un associé d'un autre cabinet, ou un membre du personnel (possédant une expérience appropriée) soit d'une instance comptable professionnelle dont les membres peuvent réaliser des audits d'informations financières historiques, soit d'un organisme qui fournit des services de contrôle qualité pertinents.

Diligences requises

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits

8. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la qualité d'ensemble de chacune des missions d'audit à laquelle il est assigné. (Voir par. A3)

Règles d'éthique pertinentes

9. Tout au long de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit rester attentif, au moyen d'observations et de demandes d'informations si nécessaire, aux indications de non-respect des règles d'éthique applicables aux membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A4 – A5)
10. Lorsque des problèmes viennent à l'attention de l'associé responsable de la mission, que ce soit par l'intermédiaire du système de contrôle qualité du cabinet ou autrement, qui indiquent que des membres de l'équipe affectés à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique applicables, il doit, après consultation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Voir par. A5)

Indépendance

11. L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour ce faire, il doit :
- (a) Obtenir du cabinet et, le cas échéant, des cabinets membres du réseau, des informations utiles afin d'identifier et d'évaluer les circonstances et les relations qui menacent l'indépendance ;
 - (b) Apprécier l'information sur les manquements identifiés, s'il y en a, aux politiques et procédures du cabinet relatives à l'indépendance afin de déterminer si ces manquements menacent l'indépendance pour la mission d'audit concernée ; et
 - (c) Prendre les mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, ou, s'il le juge approprié, se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable. L'associé responsable de la mission

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

doit rapidement informer le cabinet de toute impossibilité de résoudre le problème par des mesures appropriées. (Voir par. A6 – A7)

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

12. L'associé responsable de la mission doit être satisfait que des procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des missions et des relations clients ont été suivies, et doit déterminer si les conclusions tirées à cet égard sont appropriées. (Voir par. A8 – A9)
13. Lorsque l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient conduit le cabinet à décliner la mission d'audit si elles avaient été connues auparavant, il doit communiquer rapidement ces informations au cabinet, afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Voir par. A9)

Affectation des équipes aux missions

14. L'associé responsable doit être satisfait que l'équipe affectée à la mission, et tout autre expert qu'il a désigné qui ne fait pas partie de l'équipe affectée à la mission, ont collectivement la compétence et les aptitudes pour :
 - (a) Effectuer la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
 - (b) Permettre d'émettre un rapport d'audit qui est approprié en la circonstance. (Voir par. A10 – A12)

Réalisation de la mission*Direction, supervision et réalisation*

15. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité :
 - (a) De la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ; et (Voir par. A13 – A15, A20)
 - (b) Du caractère approprié du rapport d'audit émis en la circonstance.

Revues

16. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité des revues effectuées et s'assurer qu'elles sont menées selon les politiques et les procédures du cabinet. (Voir par. A16 – A17, A20)
17. A la date du rapport d'audit, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport d'audit. (Voir par. A18 – A20)

Consultation

18. L'associé responsable de la mission doit :

- (a) Assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède aux consultations appropriées sur les questions difficiles ou controversées ;
- (b) S'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;
- (c) S'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ; et
- (d) Déterminer si les conclusions tirées des consultations ont été appliquées. (Voir par. A21 – A22)

Revue de contrôle qualité d'une mission

19. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit :

- (a) S'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée ;
- (b) S'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des points importants relevés au cours de la mission d'audit, y compris de ceux identifiés lors de la revue de contrôle qualité ; et
- (c) Ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir par. A23 – A25)

20. La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission doit effectuer une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions tirées des travaux pour les besoins de la formulation du rapport d'audit. Cette évaluation doit comporter :

- (a) Des entretiens avec l'associé responsable de la mission portant sur les points importants ;
- (b) Une revue des états financiers et du projet de rapport d'audit ;
- (c) Une revue de la documentation d'audit sélectionnée relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions auxquelles elle a abouti ;

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- (d) Une évaluation des conclusions tirées pour les besoins de la formulation du rapport d'audit et un examen pour en déterminer le caractère approprié. (Voir par. A26 – A28, A30 – A32)
21. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la personne chargée du contrôle qualité de la mission, lors de sa revue de contrôle qualité, doit aussi prendre en considération les aspects suivants :
- (a) L'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission d'audit ;
 - (b) Si des consultations ont eu lieu sur des questions ayant engendré des divergences d'opinion ou sur d'autres questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ; et
 - (c) Si la documentation d'audit sélectionnée pour la revue reflète les travaux effectués eu égard aux jugements importants exercés, et étaye les conclusions dégagées. (Voir par. A29 – A32)

Divergences d'opinion

22. Lorsque des divergences d'opinion apparaissent au sein de l'équipe affectée à la mission, avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission, l'équipe affectée à la mission doit suivre les politiques et procédures du cabinet pour le traitement et la résolution des divergences d'opinion.

Surveillance

23. Un système de contrôle qualité efficient comprend un processus de surveillance destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et ses procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates et fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit prendre en compte les résultats du processus de surveillance du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein du cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, et déterminer si les faiblesses mentionnées dans cette information sont susceptibles d'affecter la mission d'audit. (Voir par. A33 – A35)

Documentation

24. L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit⁵ :
- (a) Les problèmes relevés relatifs au respect des règles d'éthique applicables et la façon dont ils ont été résolus ;

⁵ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8 – 11, et A6.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- (b) Les conclusions tirées quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et tous les entretiens pertinents au sein du cabinet qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
- (c) Les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et des missions d'audit ;
- (d) La nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit et des conclusions qui en ont découlé. (Voir par. A36)

25. La personne chargée du contrôle qualité de la mission doit consigner, pour chaque mission d'audit soumise à sa revue :

- (a) Que les procédures prévues par le cabinet portant sur la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en œuvre ;
- (b) Que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée à la date du rapport d'audit ou avant ; et
- (c) Qu'elle n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'auraient amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission, et les conclusions qui en ont résulté, n'étaient pas appropriés.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions (Voir par. 2)

A1. La Norme ISQC 1, ou les exigences nationales si elles sont au moins aussi contraignantes, traite des obligations du cabinet de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. Le système de contrôle qualité comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants :

- Les responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits ;
- Les règles d'éthique applicables ;
- L'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
- Les ressources humaines ;
- La réalisation des missions ; et
- Le suivi des contrôles.

Les exigences nationales qui traitent des obligations du cabinet de définir et de maintenir un système de contrôle qualité sont au moins aussi contraignantes que celles requises par la Norme ISQC 1 lorsqu'elles couvrent tous les éléments énumérés dans ce paragraphe et imposent au cabinet d'atteindre les objectifs des exigences fixées dans la Norme ISQC 1.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

Confiance dans le système de contrôle qualité du cabinet (Voir par. 4)

- A2. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet pour ce qui concerne, par exemple :
- La compétence du personnel professionnel, sur la base du recrutement et des cours de formation organisés ;
 - L'indépendance, par la collecte et la communication d'informations pertinentes sur l'indépendance ;
 - Le suivi des relations clients, résultant des systèmes d'acceptation et de maintien des missions ;
 - Le respect des exigences légales et réglementaires applicables, résultant du processus de surveillance.

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits (Voir par. 8)

- A3. Les mesures prises par l'associé responsable de la mission et les messages appropriés transmis aux autres membres de l'équipe affectée à la mission dans le cadre des responsabilités qu'il assume pour la qualité d'ensemble de chaque mission d'audit, font ressortir :
- (a) L'importance, pour la qualité de l'audit :
- (i) D'effectuer des travaux selon les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires applicables ;
 - (ii) De se conformer aux politiques et aux procédures du cabinet pour autant qu'elles soient applicables ;
 - (iii) D'émettre des rapports d'audit qui sont appropriés en la circonstance ; et
 - (iv) De l'aptitude de l'équipe affectée à la mission à faire part de ses préoccupations sans peur de représailles ; et
- (b) Le fait que la qualité est essentielle à la réalisation de missions d'audit.

Règles d'éthique pertinentes*Respect des règles d'éthique pertinentes (Voir par. 9)*

- A4. Le Code de l'IESBA définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle qui comprennent les concepts :
- (a) D'intégrité ;
 - (b) D'objectivité ;

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- (c) De compétence et de conscience professionnelle ;
- (d) De confidentialité ; et
- (e) De professionnalisme.

Définition de « cabinet », « réseau » et « cabinet membre d'un réseau » (Voir par. 9-11)

- A5. Les définitions des termes « cabinet », « réseau » ou « cabinet membre d'un réseau » dans les règles d'éthique concernées peuvent différer de celles données dans la présente Norme ISA. A titre d'exemple, le Code de l'IESBA définit un « cabinet » comme :
- (a) Un professionnel exerçant à titre individuel, un groupement de personnes ou une société composée de professionnels comptables ;
 - (b) Une entité qui contrôle les parties susmentionnées par un lien de propriété, de direction ou par d'autres moyens ; et
 - (c) Une entité contrôlée par ces parties par un lien de propriété, de direction ou par d'autres moyens.

Le Code de l'IESBA donne également des indications au regard de la définition des termes de « réseau » et de « cabinet membre d'un réseau ».

Pour se conformer aux exigences des paragraphes 9-11, les définitions retenues dans les règles d'éthique concernées s'appliquent dans la mesure nécessaire à l'interprétation de ces règles.

Menaces pesant sur l'indépendance (Voir par. 11(c))

- A6. L'associé responsable de la mission peut identifier une menace qui pèse sur l'indépendance relative à une mission d'audit que des mesures de sauvegarde peuvent ne pas être en mesure d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable. Dans ce cas, ainsi que requis par le paragraphe 11(c), l'associé responsable de la mission informe la (les) personne(s) concernée(s) au sein du cabinet afin de décider d'une mesure appropriée, qui peut consister à éliminer l'activité ou le lien qui crée cette menace, ou à se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A7. Des mesures législatives peuvent définir des mesures de sauvegarde relatives à l'indépendance des auditeurs du secteur public. Toutefois, ces auditeurs ou les cabinets d'audit qui mènent des audits dans le secteur public pour le compte d'auditeurs légaux peuvent, en fonction des termes du mandat qui leur est confié dans

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

un pays particulier, avoir besoin d'adapter leur approche afin de répondre à l'esprit du paragraphe 11. Ceci peut comporter, lorsque la nature du mandat de l'auditeur dans le secteur public ne permet pas de se démettre de la mission, d'informer dans un rapport rendu public, des faits qui ont été constatés et qui, s'il s'agissait du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à se démettre de la mission.

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit (Voir par. 12)

A8. La Norme ISQC 1 requiert du cabinet d'obtenir les informations jugées nécessaires en la circonstance avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide de poursuivre ou non une mission existante, et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant⁶. Des informations, telles que celles mentionnées ci-après, aident l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées lors de la revue de l'acceptation et du maintien des relations clients et des missions d'audit sont appropriées :

- Intégrité des principaux propriétaires, des membres-clés de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité ;
- Compétence et aptitudes de l'équipe affectée à la mission, y compris en ce qui concerne leur disponibilité et leurs ressources, pour mener la mission d'audit ;
- Capacité du cabinet et de l'équipe affectée à la mission de satisfaire aux règles d'éthique applicables ; et
- Points importants qui ont été soulevés durant la mission d'audit en cours ou précédente, et leurs implications dans le cadre de la poursuite des relations.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 12 – 13)

A9. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être désignés en application de procédures légales ou réglementaires. En conséquence, certaines des exigences et des considérations relatives à l'acceptation et au maintien des relations clients et de la poursuite des missions d'audit, ainsi qu'il est indiqué dans les paragraphes 12, 13 et A8, peuvent ne pas être pertinentes. Néanmoins, les informations recueillies dans le cadre du processus décrit peuvent être utiles aux auditeurs dans le secteur public pour leur évaluation des risques et pour répondre à leurs obligations de communication.

Affectation des équipes aux missions (Voir par. 14)

A10. Une équipe affectée à la mission peut inclure le cas échéant, une personne qui réalise des procédures d'audit sur la mission en utilisant son expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, que cette personne soit employée ou

⁶ Norme ISQC 1, paragraphe 27(a).

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

missionnée par le cabinet. Toutefois, une personne possédant une telle expertise n'est pas un membre de l'équipe affectée à la mission si sa participation à la mission n'est que consultative. Les consultations sont traitées dans les paragraphes 18, A21 et A22.

A11. Lors de l'examen de la compétence et des aptitudes attendues de l'équipe affectée à la mission dans son ensemble, l'associé responsable de la mission peut prendre en compte des points tels que :

- La compréhension et la pratique de l'équipe en ce qui concerne des missions d'audit de nature et de complexité similaires, grâce à une formation appropriée et à sa participation à de telles missions ;
- La connaissance, par l'équipe, des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ;
- L'expérience technique de l'équipe, y compris son expertise dans les technologies de l'information utiles et dans des domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
- La connaissance, par l'équipe, des secteurs d'industrie dans lesquels le client exerce son activité ;
- La capacité de l'équipe à exercer un jugement professionnel ; et
- La connaissance, par l'équipe, des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A12. Dans le secteur public, des compétences appropriées supplémentaires peuvent inclure des spécialisations qui sont nécessaires pour remplir les termes du mandat d'audit dans un environnement particulier. De telles compétences peuvent comprendre une connaissance des dispositions applicables relatives au rapport à émettre, y compris à destination du pouvoir législatif ou d'autres organismes gouvernementaux, ou du public en général. Le champ élargi d'un audit dans le secteur public peut comporter, par exemple, certains aspects de contrôle de performance ou une évaluation générale du respect de la loi, de la réglementation ou des textes d'autres autorités, ainsi que la prévention et la détection de fraudes et de la corruption.

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation (Voir par. 15(a))

A13. La direction de l'équipe affectée à la mission implique d'informer les membres de l'équipe de sujets tels que :

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Leurs responsabilités, y compris le besoin de se conformer aux règles d'éthique applicables, et de planifier et de réaliser un audit en faisant preuve d'esprit critique ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 200⁷ ;
- La responsabilité des associés respectifs lorsque plus d'un associé participe à la conduite de la mission d'audit ;
- Les objectifs des travaux à effectuer ;
- La nature des activités de l'entité ;
- Les problématiques induites par les risques ;
- Les problèmes qui peuvent se poser ; et
- L'approche détaillée touchant à la réalisation de la mission.

La discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission permet aux membres les moins expérimentés de l'équipe de soulever des questions auprès des plus expérimentés afin qu'une communication appropriée puisse avoir lieu au sein de l'équipe affectée à la mission.

A14. Un travail d'équipe et une formation appropriés aident les membres les moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission à comprendre clairement les objectifs des travaux qui leur sont assignés.

A15. La supervision inclut des aspects tels que :

- Le suivi de l'avancement de la mission d'audit ;
- La prise en compte de la compétence et des aptitudes individuelles des membres de l'équipe affectée à la mission, y compris le fait de déterminer s'ils disposent de suffisamment de temps pour mener les travaux qui leur sont assignés, s'ils comprennent les instructions qui leur sont données, et si les travaux sont effectués en conformité avec l'approche planifiée de la mission d'audit ;
- La prise en compte des points importants soulevés au cours de la mission d'audit, l'examen de leur importance et la modification de l'approche planifiée de manière appropriée;
- L'identification des points pour lesquelles, au cours de l'audit, des membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission doivent être consultés ou impliqués.

Revues

⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 15.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

Responsabilités de la revue (Voir par. 16)

A16. Selon la Norme ISQC 1, les politiques et les procédures du cabinet relatives à la responsabilité de la revue sont établies sur le fondement que les travaux des membres de l'équipe les moins expérimentés sont revus par les membres les plus expérimentés⁸.

A17. Une revue consiste à déterminer si, par exemple :

- Les travaux ont été effectués conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
- Les points importants ont été soulevés pour un examen plus attentif ;
- Des consultations appropriées ont eu lieu et si les résultats de ces consultations ont été documentés et appliqués ;
- Il existe un besoin de réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- Les travaux effectués étayent les conclusions auxquelles ils ont abouti et sont correctement documentés ;
- Les éléments recueillis sont suffisants et appropriés pour conforter le rapport de l'auditeur ; et
- Les objectifs des procédures mises en œuvre sur la mission ont été atteints.

Revue des travaux effectués par l'associé responsable de la mission (Voir par. 17)

A18. Des revues des aspects suivants par l'associé responsable de la mission, à des moments appropriés au cours de la mission d'audit, lui permettent de résoudre les points importants en temps voulu à la date, ou avant la date, de son rapport d'audit :

- Jugements exercés dans des domaines critiques, particulièrement ceux concernant les questions difficiles ou controversées identifiées au cours de la mission ;
- Risques importants ; et
- Autres domaines que l'associé responsable de la mission considère importants.

L'associé responsable de la mission n'a pas besoin de revoir toute la documentation d'audit, mais peut le faire. Toutefois, ainsi que requis par la Norme ISA 230, il consigne dans les dossiers l'étendue et le calendrier de ses revues⁹.

A19. Un associé responsable de mission reprenant la responsabilité d'une mission au cours du déroulement de celle-ci peut appliquer les procédures de revue décrites au

⁸ Norme ISQC 1, paragraphe 33.

⁹ Norme ISA 230, paragraphe 9(c).

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

paragraphe A18 pour revoir les travaux effectués jusqu'à la date du changement afin d'assumer les responsabilités d'associé responsable de la mission.

Aspects particuliers lorsqu'un membre de l'équipe affectée à la mission ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit est utilisé (Voir par. 15 – 17)

A20. Lorsqu'un membre de l'équipe affectée à la mission ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit est utilisé, la direction, la supervision et la revue de ses travaux peuvent inclure des aspects tels que :

- Les accords convenus avec ce membre concernant la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux ainsi que les rôles respectifs relatifs à la nature, au calendrier et à l'étendue de la communication entre ce membre et les autres membres de l'équipe affectée à la mission ; et
- L'évaluation du caractère adéquat des travaux de ce membre, y compris la pertinence et le caractère raisonnable de ses constatations ou de ses conclusions et leur cohérence avec d'autres éléments probants.

Consultation (Voir par. 18)

A21. Une consultation sur des points importants d'ordre technique, éthique, ou autre au sein du cabinet ou, si cela est nécessaire, à l'extérieur du cabinet peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

- Ont eu à disposition tous les faits pertinents pour leur permettre de donner un avis informé ; et
- Ont la connaissance, l'ancienneté et l'expérience appropriées.

A22. Il peut être approprié pour les membres de l'équipe affectée à la mission de consulter à l'extérieur du cabinet, par exemple lorsque ce dernier n'a pas les ressources internes appropriées. Ils peuvent recourir à des services de conseils fournis par d'autres cabinets, par des instances professionnelles ou de régulation, ou par des organismes dont l'activité rémunérée est de rendre des services de contrôle qualité.

Revue de contrôle qualité de la mission

Achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission avant la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 19(c))

A23. La Norme ISA 700 (Révisée) requiert que la date du rapport de l'auditeur ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

appropriés sur lesquels forger son opinion d'audit sur les états financiers¹⁰. Dans le cas d'un audit d'états financiers d'entités cotées, ou lorsque la mission remplit les critères pour une revue de contrôle qualité de la mission, cette revue aide l'auditeur à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

- A24. Le fait d'effectuer en temps voulu la revue de contrôle qualité de la mission à des étapes appropriées au cours de la mission permet la résolution rapide des points importants, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission.
- A25. L'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission signifie que la personne en charge de cette revue a totalement satisfait aux exigences de cette revue décrites dans les paragraphes 20-21 et, le cas échéant, s'est conformée à celles du paragraphe 22. La documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être complétée après la date du rapport d'audit dans le cadre de la mise en forme finale des dossiers de travail. La Norme ISA 230 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application à cet égard¹¹.

Nature, étendue et calendrier d'une revue de contrôle qualité de la mission (Voir par. 20)

- A26. Le fait de rester attentif aux changements de circonstances permet à l'associé responsable de la mission d'identifier des situations dans lesquelles une revue de contrôle qualité de la mission est nécessaire, même si cette revue n'avait pas été jugée requise au début de la mission.
- A27. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut dépendre, entre autres, de la complexité de la mission d'audit, du fait que l'entité est ou non une entité cotée, et du risque que le rapport de l'auditeur puisse ne pas être approprié en la circonstance. La réalisation d'une revue de contrôle qualité de la mission ne diminue pas les responsabilités de l'associé responsable de la mission d'audit et de sa réalisation.
- A28. Lorsque la norme ISA 701¹² s'applique, les conclusions tirées par l'équipe d'audit aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur comprennent la détermination
- Des points clés de l'audit à inclure dans le rapport de l'auditeur;
 - Le cas échéant, des points clés de l'audit qui ne seront pas communiqués dans le rapport de l'auditeur, conformément au paragraphe 14 de la norme ISA 701; et

¹⁰ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 49.

¹¹ Norme ISA 230, paragraphes 14 – 16.

¹² Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Le cas échéant, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, du fait qu'il n'y a pas de point clé de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur.

La revue du projet de rapport de l'auditeur conformément au paragraphe 20 (b) porte également sur la proposition de texte destiné à être incluse la section « Points clés de l'audit ».

Revue de contrôle qualité de la mission dans les entités cotées (Voir par. 21)

A29. D'autres points pertinents pour évaluer les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission qui peuvent être considérées lors d'une revue de contrôle qualité de la mission dans une entité cotée comprennent :

- Les risques importants identifiés au cours de la mission conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)¹³ et les réponses apportées à ces risques conformément à la Norme ISA 330¹⁴, y compris l'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission du risque de fraude, et les réponses apportées, conformément à la Norme ISA 240¹⁵ ;
- Les jugements exercés, particulièrement ceux relatifs au caractère significatif et aux risques importants ;
- L'importance et la résolution des anomalies corrigées et celles non corrigées relevées au cours de l'audit ; et
- Les points à communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, à d'autres parties tierces telles que les organismes de régulation.

Ces autres points, en fonction des circonstances, peuvent aussi être applicables aux revues de contrôle qualité de la mission pour des audits d'états financiers d'autres entités.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par 20 – 21)

A30. Outre les audits d'états financiers d'entités cotées, une revue de contrôle qualité de la mission est requise pour les missions d'audit qui remplissent les critères, définis par le cabinet, qui soumettent les missions à une revue de contrôle qualité de la mission. Dans certains cas, aucune des missions d'audit du cabinet ne remplit les critères qui les soumettraient à ce type de revue.

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

¹⁴ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

¹⁵ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.*

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 20 – 21)

- A31. Dans le secteur public, un auditeur désigné en vertu de dispositions légales (par exemple un auditeur de la Cour des comptes ou autre personne qualifiée désignée par la Cour des comptes) peut avoir un rôle équivalent à celui d'un associé responsable d'une mission avec des responsabilités globales pour les audits du secteur public. Dans ces situations, le cas échéant, le choix de la personne chargée du contrôle qualité de la mission prend en considération la nécessité d'indépendance vis-à-vis de l'entité auditée et la capacité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission de fournir une évaluation objective.
- A32. Il n'est pas courant qu'une entité cotée visée aux paragraphes 21 et A28 soit une entité du secteur public. Toutefois, il peut exister d'autres entités du secteur public qui sont importantes en raison de leur taille, de leur complexité ou d'aspects touchant à l'intérêt public et qui, par voie de conséquence, ont un large éventail de parties prenantes. Des exemples de telles entités comprennent les sociétés d'état et les sociétés de services publics. Des transformations dans le secteur public peuvent aussi donner lieu à la formation de nouvelles entités importantes. Il n'existe pas de critères objectifs prédéterminés sur lesquels repose la détermination de la notion d'importance. Néanmoins, l'auditeur dans le secteur public évalue lesquelles de ces entités peuvent être suffisamment importantes pour justifier une revue de contrôle qualité de la mission.

Surveillance (Voir par. 23)

- A33. La Norme ISQC 1 requiert du cabinet de définir un processus de surveillance destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates et fonctionnent efficacement¹⁶.
- A34. En s'interrogeant sur les faiblesses qui peuvent affecter la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut s'intéresser aux mesures que le cabinet a prises pour corriger la situation et qu'il considère suffisantes dans le contexte de cet audit.
- A35. Une faiblesse dans le système de contrôle qualité du cabinet ne signifie pas nécessairement qu'une mission d'audit spécifique n'a pas été effectuée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou que le rapport d'audit n'était pas approprié.

Documentation

Documentation des consultations (Voir par. 24(d))

¹⁶ Norme ISQC 1, paragraphe 48.

CONTROLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

A36. Une documentation suffisamment complète et détaillée des consultations avec d'autres professionnels sur des sujets difficiles ou controversés contribue à la compréhension :

- Du point sur lequel la consultation a été demandée ; et
- Des résultats de la consultation, y compris de toutes les décisions prises, du fondement de ces décisions et de la façon dont elles ont été appliquées.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 230, Documentation d'audit

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

DOCUMENTATION D'AUDIT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 230**DOCUMENTATION D'AUDIT**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Nature et objet de la documentation d'audit	2-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Diligences requises	
Préparation en temps voulu de la documentation d'audit	7
Documentation des procédures d'audit réalisées et éléments probants recueillis	8-13
Mise en forme finale du dossier d'audit	14-16
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Préparation en temps voulu de la documentation d'audit	A1
Documentation des procédures d'audit mises en œuvre et éléments probants recueillis	A2–A20
Mise en forme finale du dossier d'audit	A21–A24
Annexe: Diligences spécifiques en matière de documentation d'audit requises par d'autres Normes ISA	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 230 *Documentation d'audit*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

DOCUMENTATION D'AUDIT

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur relatives à la préparation de la documentation d'audit dans le cadre d'un audit d'états financiers. L'Annexe énumère les autres Normes ISA contenant les diligences requises et les modalités d'application spécifiques en matière de documentation. Les diligences spécifiques requises par d'autres Normes ISA ne limitent pas l'application de la présente Norme. Des textes législatifs ou réglementaires peuvent fixer des exigences additionnelles en matière de documentation.

Nature et objet de la documentation d'audit

2. Une documentation d'audit répondant aux exigences de la présente Norme ISA ainsi qu'à celles spécifiquement prévues en matière de documentation par d'autres Normes ISA pertinentes fournit :
 - (a) Des éléments à l'appui de la conclusion de l'auditeur sur la réalisation de ses objectifs généraux¹ ; et
 - (b) Des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.
3. La documentation d'audit répond à un certain nombre d'objectifs additionnels, notamment:
 - Assister l'équipe d'audit dans la planification et la réalisation de l'audit ;
 - Assister les membres de l'équipe d'audit responsables de la supervision dans la conduite et la supervision des travaux d'audit, et les aider à assumer leurs responsabilités concernant la revue des travaux conformément à la Norme ISA 220² ;
 - Rendre l'équipe d'audit responsable de ses travaux ;
 - Conserver la trace des points qui demeurent importants pour les audits futurs ;
 - Permettre la conduite des revues de contrôle qualité et des inspections réalisées en application de la Norme ISQC 1³ ou de règles nationales au moins aussi exigeantes⁴ ;

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 11.

² Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 15-17.

³ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphes 32-33, 35-38 et 48.

DOCUMENTATION D'AUDIT

- Permettre la conduite d'inspections externes réalisées en application des textes législatifs, réglementaires ou d'autres exigences applicables.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. L'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation qui fournisse:
 - (a) Une trace suffisante et appropriée des travaux sur lesquels se fonde son rapport d'audit ; et
 - (b) Des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante:
 - (a) Documentation d'audit – Conservation dans les dossiers de la trace des procédures d'audit réalisées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (les termes "dossiers d'audit" ou "papiers de travail" sont aussi quelquefois utilisés) ;
 - (b) Dossier d'audit – Un ou plusieurs classeurs ou autres supports d'archivage, sous une forme physique ou électronique, contenant la documentation relative à une mission spécifique ;
 - (c) Auditeur expérimenté – Personne (interne ou externe au cabinet) qui possède une expérience pratique de l'audit et une connaissance raisonnable :
 - (i) Des processus d'audit ;
 - (ii) Des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires applicables ;
 - (iii) De l'environnement des affaires dans lequel l'entité exerce son activité ; et
 - (iv) Des questions d'audit et d'information financière propres au secteur d'activité de l'entité.

Diligences requises**Préparation en temps voulu de la documentation d'audit**

7. L'auditeur doit préparer la documentation d'audit en temps voulu. (Voir par. A1)

⁴ Norme ISA 220, paragraphe 2.

DOCUMENTATION D'AUDIT

Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants recueillis*Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit*

8. L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre : (Voir par. A2-A5, A16-A17)
 - (a) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en application des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires ; (Voir par. A6-A7)
 - (b) Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et
 - (c) Les points importants relevés lors de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. (Voir par. A8-A11)
9. Pour documenter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit indiquer :
 - (a) Les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications ; (Voir par. A12)
 - (b) Le nom des personnes qui ont effectué les travaux d'audit concernés et la date à laquelle ces travaux ont été réalisés ; et
 - (c) Le nom de la personne qui a revu les travaux d'audit concernés, la date et l'étendue de cette revue. (Voir par. A13)
10. L'auditeur doit consigner les discussions qu'il a eues sur les points importants avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes et indiquer notamment la nature des points discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu. (Voir par. A14)
11. Lorsque l'auditeur a relevé une information qui est incohérente avec ses conclusions finales concernant un point important, il doit documenter la façon dont il a traité cette incohérence. (Voir par. A15)

Non-respect d'une diligence requise pertinente

12. Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une diligence particulière requise par une Norme ISA, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont des procédures d'audit alternatives ont été mises en œuvre pour atteindre l'objectif visé par cette diligence et les raisons pour lesquelles il ne l'a pas appliquée. (Voir par. A18-A19)

Points soulevés après la date du rapport d'audit

DOCUMENTATION D'AUDIT

13. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur met en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou des procédures d'audit supplémentaires, ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport d'audit, il doit consigner dans ses dossiers : (Voir par. A20)
- (a) Les circonstances rencontrées ;
 - (b) Les nouvelles procédures d'audit mises en œuvre ou les procédures d'audit supplémentaires réalisées, les éléments probants recueillis et les conclusions qu'il en a tirées ainsi que les conséquences sur son rapport d'audit ; et
 - (c) L'identité des personnes qui ont apporté des modifications à la documentation d'audit et qui ont revu ces modifications, ainsi que la date à laquelle cela a été fait.

Mise en forme finale du dossier d'audit

14. L'auditeur doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier en temps voulu après la date du rapport d'audit. (Voir par. A21-A22)
15. Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, l'auditeur ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers. (Voir par. A23)
16. Dans les circonstances autres que celles envisagées au paragraphe 13, lorsque l'auditeur estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés : (Voir par. A24)
- (a) Les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et
 - (b) L'identité des personnes qui ont apporté des modifications ou ajouts à la documentation d'audit et qui les ont revus, ainsi que la date à laquelle cela a été fait.

Modalités d'application et autres informations explicatives**Préparation en temps voulu de la documentation d'audit** (Voir par. 7)

- A1. La préparation en temps voulu d'une documentation d'audit suffisante et appropriée contribue à améliorer la qualité de l'audit et facilite la revue et l'évaluation effectives des éléments probants recueillis et des conclusions tirées avant que le rapport d'audit ne soit finalisé. Lorsque la documentation est préparée après que les travaux d'audit

DOCUMENTATION D'AUDIT

ont été effectués, elle sera probablement moins précise que si elle est préparée au moment de la réalisation de ceux-ci.

Documentation des procédures d'audit réalisées et des éléments probants recueillis

Forme, contenu et étendue de la documentation d'audit (Voir par. 8)

A2. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit dépendent de facteurs tels que :

- La taille et la complexité de l'entité ;
- La nature des procédures d'audit à réaliser ;
- Les risques identifiés d'anomalies significatives ;
- L'importance des éléments probants recueillis ;
- La nature et le nombre d'exceptions relevées ;
- La nécessité de documenter une conclusion, ou le fondement d'une conclusion que l'on ne peut tirer directement à la lecture de la documentation des travaux effectués ou des éléments probants recueillis ;
- La méthodologie d'audit et les outils utilisés.

A3. La documentation d'audit peut être consignée sur papier, sur un support électronique ou par tout autre moyen. Elle comprend, par exemple :

- Les programmes d'audit ;
- Les analyses ;
- Les notes de synthèse relatives aux points abordés ;
- Les résumés des points importants ;
- Les lettres de confirmation et d'affirmation ;
- Les questionnaires de contrôle ;
- La correspondance (y compris le courrier électronique) relative aux points importants.

L'auditeur peut inclure dans ses dossiers, à titre de documentation, des extraits ou des copies de documents de l'entité (par exemple, des conventions ou des contrats particuliers importants). Toutefois, la documentation d'audit ne se substitue pas à la comptabilité de l'entité.

DOCUMENTATION D'AUDIT

- A4. L'auditeur n'a pas à inclure dans la documentation d'audit les versions caduques de papiers de travail et d'états financiers, les notes traduisant un raisonnement incomplet ou préliminaire, la copie de documents antérieurs corrigés des erreurs typographiques ou autres, et les documents en double.
- A5. Les explications verbales de l'auditeur ne suffisent à elles seules à confirmer la validité des travaux qu'il a effectués ou des conclusions qu'il a tirées, mais peuvent être utilisées pour expliciter ou clarifier des informations contenues dans la documentation d'audit.

Documentation de la conformité aux Normes ISA (Voir par. 8(a))

- A6. En principe, l'application conforme des diligences requises selon la présente Norme ISA aura pour résultat une documentation d'audit suffisante et appropriée en la circonstance. D'autres Normes ISA contiennent des diligences requises spécifiques en matière de documentation des travaux, qui ont pour but de clarifier l'application de la présente Norme ISA dans des circonstances particulières propres à ces autres Normes ISA. Les diligences requises spécifiques des autres Normes ISA ne limitent pas l'application de la présente Norme. De plus, l'absence d'obligation de documentation des travaux dans l'une quelconque des Normes ISA ne peut être interprétée comme ne générant pas d'obligation de préparer une documentation en conformité avec la présente Norme ISA.
- A7. La documentation d'audit fournit les éléments démontrant que l'audit a été effectué selon les Normes ISA. Toutefois, il n'est ni nécessaire, ni possible, pour l'auditeur de documenter chacun des points examinés ou des jugements professionnels exercés dans un audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément (au moyen d'un questionnaire de contrôle par exemple) l'application de dispositions des Normes ISA, dès lors que celle-ci est déjà démontrée par la documentation des dossiers d'audit. Par exemple :
- L'existence d'un programme de travail bien documenté démontre que l'auditeur a planifié l'audit ;
 - L'existence d'une lettre de mission signée classée dans le dossier démontre que l'auditeur s'est mis d'accord avec la direction sur les termes de la mission d'audit ou, selon le cas, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Un rapport d'audit contenant une opinion appropriée avec réserve sur les états financiers démontre que l'auditeur s'est conformé à l'obligation d'exprimer une opinion avec réserve dans les situations visées par les Normes ISA ;

DOCUMENTATION D'AUDIT

- S'agissant des diligences requises qui s'appliquent de manière générale tout au long de l'audit, il existe un certain nombre de moyens permettant de démontrer dans le dossier d'audit l'application effective de ces diligences. Par exemple :
 - Le fait que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique peut être documenté de différentes manières. Ainsi, des procédures particulières effectuées pour corroborer les réponses de la direction aux demandes d'informations de l'auditeur peuvent démontrer que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique dans son jugement conformément aux Normes ISA ;
 - De la même façon, le fait que l'associé responsable de la mission a pris la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit conformément aux Normes ISA peut être prouvé de différentes façons dans la documentation d'audit. Ceci peut comprendre la documentation de sa participation en temps voulu aux différents aspects de l'audit, notamment sa participation aux discussions avec l'équipe requise par la Norme ISA 315 (Révisée)⁵.

Documentation des points importants et des jugements professionnels importants les concernant (Voir par. 8(c))

A8. L'appréciation de l'importance d'un point requiert une analyse objective des faits et des circonstances. Les points importants comprennent, entre autres:

- Les points qui engendrent des risques importants (tels que définis dans la Norme ISA 315 (Révisée)⁶) ;
- Les résultats des procédures d'audit indiquant (a) que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives ou (b) le besoin pour l'auditeur de revoir son évaluation antérieure des risques d'anomalies significatives et ses réponses à ces risques ;
- Les circonstances qui engendrent des difficultés importantes pour la mise en œuvre par l'auditeur des procédures d'audit jugées nécessaires ;
- Les faits relevés qui pourraient entraîner une modification de l'opinion d'audit ou l'ajout dans le rapport d'audit d'un paragraphe d'observation.

A9. Un facteur pertinent pour déterminer la forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit des points importants réside dans le jugement professionnel exercé lors de la réalisation des travaux d'audit et l'évaluation des résultats. La documentation du jugement professionnel exercé, lorsqu'il est important, sert à

⁵ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 10.

⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 4(e).

DOCUMENTATION D'AUDIT

expliquer les conclusions de l'auditeur et à donner plus de poids à son jugement. Ces aspects sont particulièrement intéressants pour les personnes responsables de revoir la documentation d'audit, notamment lors d'audits ultérieurs dans le cadre de la revue des points qui demeurent importants (par exemple, lors de la revue rétrospective des estimations comptables).

A10. On peut citer à titre d'exemples, des situations dans lesquelles, en application du paragraphe 8, il est approprié de préparer une documentation d'audit concernant l'exercice du jugement professionnel, lorsque les points et les jugements exercés sont importants :

- La motivation de la conclusion de l'auditeur lorsqu'une diligence requise prévoit qu'il « doit prendre en considération » certaines informations ou facteurs et que cette prise en considération est importante dans le contexte de la mission concernée ;
- Le fondement de la conclusion de l'auditeur sur le caractère raisonnable de sujets donnant lieu à des jugements subjectifs (par exemple, le caractère raisonnable des estimations comptables importantes) ;
- Le fondement de la conclusion de l'auditeur quant à l'authenticité d'un document, lorsque des investigations complémentaires (telles que le recours approprié à un expert ou à des procédures de confirmations) ont été menées en raison d'éléments décelés lors de l'audit qui ont conduit l'auditeur à penser que le document pourrait ne pas être authentique ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique⁷, la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit, ou la détermination de l'absence de points clés de l'audit.

A11. L'auditeur peut estimer utile de préparer et de conserver, comme faisant partie de la documentation d'audit, un résumé (parfois désigné « note de synthèse ») décrivant les points importants identifiés lors de l'audit et la façon dont ils ont été traités, ou renvoyant, par une référence croisée, à d'autres éléments de la documentation d'audit dans lesquels figurent ces informations. Un tel résumé est de nature à favoriser l'efficacité et l'efficience des revues et des inspections de la documentation d'audit, en particulier dans le cas d'audits importants ou complexes. De plus, la préparation d'un tel résumé peut aider l'auditeur dans sa prise en considération des points importants. Cela peut également permettre à l'auditeur de déterminer si, compte tenu des procédures d'audit réalisées et des conclusions auxquelles elles ont abouti, le fait de ne pouvoir atteindre l'un des objectifs fixés par une Norme ISA l'empêche d'atteindre les objectifs généraux.

⁷ Norme ISA 701, Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.

DOCUMENTATION D'AUDIT

Identification des éléments ou points spécifiques vérifiés, ainsi que des personnes responsables de la préparation et de la revue (Voir par. 9)

A12. Consigner dans les dossiers les caractéristiques d'identification répond à un certain nombre d'objectifs. Par exemple, ceci permet de rendre l'équipe d'audit responsable de ses travaux et de faciliter l'investigation des exceptions ou des incohérences. Ces caractéristiques varieront en fonction de la nature des procédures d'audit et des éléments ou points qui ont été vérifiés. Par exemple :

- Pour un test de détail portant sur des commandes d'achat générées par l'entité, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés pour la vérification à partir de leur date et de leur numéro spécifique ;
- Pour une procédure requérant la sélection ou la revue de tous les éléments dépassant un certain montant au sein d'une population donnée, l'auditeur peut consigner l'étendue de la procédure et identifier la population (par exemple, toutes les écritures comptables au-dessus d'un certain montant dans un journal donné) ;
- Pour une procédure requérant la sélection systématique d'échantillons de documents dans une population, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés en consignant leur source, le point de départ de la sélection et les intervalles de sélection (par exemple, un échantillonnage systématique portant sur des bons d'expédition sélectionnés à partir du registre des expéditions pour la période du 1^{er} avril au 30 septembre, en commençant par le numéro 12345 et en sélectionnant un bon tous les 125 documents) ;
- Pour une procédure requérant des demandes d'informations auprès de personnes spécifiques de l'entité, l'auditeur peut consigner les dates des demandes ainsi que le nom et la fonction de ces personnes ;
- Pour une procédure d'observation physique, l'auditeur peut consigner le processus ou le point observé, les personnes concernées, leurs fonctions respectives ainsi que le lieu et la date de l'observation.

A13. La Norme ISA 220 requiert que l'auditeur examine les travaux d'audit effectués en s'appuyant sur une revue de la documentation d'audit⁸. L'obligation de consigner dans les dossiers le nom de la personne qui a procédé à la revue des travaux d'audit effectués n'implique pas que chaque papier de travail contienne une preuve de cette revue. Cette obligation implique, cependant, de consigner dans le dossier quelle partie des travaux d'audit a été revue, par qui et à quelle date.

Documentation des discussions sur les points importants menées avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes (Voir par. 10)

⁸ Norme ISA 220, paragraphe 17.

DOCUMENTATION D'AUDIT

A14. La documentation ne se limite pas aux seuls papiers de travail préparés par l'auditeur mais peut inclure d'autres documents appropriés tels que des procès-verbaux de réunions établis par le personnel de l'entité et entérinés par l'auditeur. Les autres personnes avec lesquelles l'auditeur peut discuter de points importants sont, par exemple, d'autres membres du personnel de l'entité ou des tiers, tels que les personnes rendant des avis professionnels à l'entité.

Documentation de la façon dont les incohérences ont été traitées (Voir par. 11)

A15. L'obligation de consigner dans les dossiers la façon dont l'auditeur a traité les incohérences relevées dans les informations obtenues n'implique pas de conserver la documentation erronée ou devenue sans objet.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 8)

A16. La documentation d'audit relative à l'audit de petites entités est généralement moins étendue que celle concernant l'audit de plus grandes entités. De plus, dans le cas d'un audit où l'associé responsable de la mission réalise lui-même l'ensemble des travaux d'audit, la documentation ne comportera pas les points qui auraient nécessité d'être documentés dans le seul but d'informer les membres de l'équipe affectée à la mission ou de leur donner des instructions, ou d'indiquer la revue des travaux menée par d'autres membres de l'équipe (par exemple, on n'y trouvera pas trace des discussions avec l'équipe ou de la supervision). L'associé responsable de la mission devra, néanmoins, respecter l'obligation prévue au paragraphe 8 d'avoir à préparer une documentation d'audit qui puisse être comprise par un auditeur expérimenté, dans la mesure où cette dernière est susceptible d'être revue par un tiers extérieur à des fins réglementaires ou autres.

A17. Lors de la préparation de la documentation d'audit, l'auditeur d'une petite entité peut aussi juger plus utile et efficient de regrouper dans un même document divers aspects de l'audit en renvoyant, par des références croisées, aux papiers de travail correspondants. Les points qui peuvent être regroupés au sein d'un même document dans le cadre de l'audit d'une petite entité sont, par exemple, la connaissance de l'entité et de son contrôle interne, la stratégie générale d'audit et le programme de travail, le seuil de signification déterminé en application de la Norme ISA 320⁹, les risques évalués, les points importants relevés lors de l'audit et les conclusions tirées.

Non-respect d'une diligence requise pertinente (Voir par. 12)

A18. Les diligences requises par les Normes ISA sont destinées à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs fixés dans les Normes ISA et, par là même, ses objectifs

⁹ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*.

DOCUMENTATION D'AUDIT

généraux. En conséquence, sauf dans des situations exceptionnelles, les Normes ISA imposent de respecter chacune des diligences requises pertinentes en la circonstance.

- A19. L'obligation de documentation s'applique seulement à celles des exigences qui sont pertinentes en la circonstance. L'obligation d'appliquer une diligence requise s'impose¹⁰, sauf dans les cas où :
- (a) L'ensemble de la Norme ISA n'est pas applicable (par exemple, lorsque l'entité n'a pas de fonction d'audit interne, rien dans la Norme ISA 610 (Révisée en 2013)¹¹, n'est pertinent) ; ou
 - (b) La diligence requise est conditionnelle et aucune des conditions prévues n'est remplie (par exemple, l'exigence d'avoir à modifier l'opinion lorsqu'il existe une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, mais que cette impossibilité n'existe pas).

Points soulevés après la date du rapport d'audit (Voir par. 13)

- A20. Des exemples de circonstances exceptionnelles comprennent notamment des faits dont l'auditeur a connaissance après la date de son rapport mais qui existaient à cette date et qui, s'ils avaient été connus à ce moment, auraient pu conduire à une modification des états financiers, ou à une modification de son opinion dans le rapport d'audit¹². Les modifications de la documentation d'audit qui en découlent sont revues conformément aux responsabilités relatives à la revue des dossiers décrites dans la Norme ISA 220¹³, l'associé responsable de la mission prenant la responsabilité finale des modifications apportées.

Mise en forme finale du dossier d'audit (Voir par. 14-16)

- A21. La Norme ISQC 1 (ou des règles nationales au moins aussi exigeantes) requiert des cabinets de définir des politiques et des procédures pour effectuer la mise en forme finale des dossiers d'audit¹⁴ en temps voulu. Un délai approprié pour la mise en forme finale des dossiers d'audit n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport d'audit¹⁵.
- A22. L'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit après la date du rapport d'audit est un processus administratif qui n'implique pas de mettre en œuvre de nouvelles procédures d'audit ou de tirer de nouvelles conclusions. Des modifications dans la documentation d'audit peuvent cependant intervenir durant la phase

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe 22.

¹¹ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 2.

¹² Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphe 14.

¹³ Norme ISA 220, paragraphe 16.

¹⁴ Norme ISQC 1, paragraphe 45.

¹⁵ Norme ISQC 1, paragraphe A54.

DOCUMENTATION D'AUDIT

d'achèvement de la mise en forme finale des dossiers si elles sont de nature purement administrative. De telles modifications comprennent à titre d'exemples :

- La suppression ou la destruction de la documentation obsolète ;
- Le tri, le classement et le référencement croisé de papiers de travail ;
- La signature de questionnaires de contrôle relatifs au processus de mise en forme finale des dossiers ;
- La documentation dans les dossiers d'éléments probants que l'auditeur a recueillis, discutés avec les membres concernés de l'équipe affectée à la mission d'audit et sur lesquels ils se sont mis d'accord avant la date du rapport d'audit.

A23. La Norme ISQC 1 (ou des règles nationales au moins aussi exigeantes) requiert des cabinets de définir des politiques et des procédures relatives à la conservation de la documentation des missions¹⁶. La période de conservation dans le cadre des missions d'audit n'est généralement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport d'audit ou dans le cadre d'un audit de comptes consolidés, à compter de la date du rapport d'audit sur les comptes consolidés dès lors que celle-ci est postérieure¹⁷.

A24. La nécessité de clarifier la documentation existante à la suite des commentaires reçus lors d'inspections effectuées par du personnel interne ou des tiers est un exemple de situation qui peut conduire l'auditeur à juger nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter des éléments nouveaux après l'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit.

¹⁶ Norme ISQC 1, paragraphe 47.

¹⁷ Norme ISQC 1, paragraphe A61.

DOCUMENTATION D'AUDIT

Annexe

(Voir par. 1)

Diligences spécifiques en matière de documentation d'audit requises par d'autres Normes ISA

Cette annexe énumère les paragraphes des autres Normes ISA applicables aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009 qui contiennent des diligences requises spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne dispense pas de l'application des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit* – paragraphes 10-12 ;
- Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers* – paragraphes 24-25 ;
- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers* – paragraphes 44-47 ;
- Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* – paragraphe 29 ;
- Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise* – paragraphe 23 ;
- Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers* – paragraphe 12 ;
- Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement* – paragraphe 32 ;
- Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit* – paragraphe 14 ;
- Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués* – paragraphes 28-30 ;
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit* – paragraphe 15 ;
- Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant* – paragraphe 23 ;
- Norme ISA 550, *Parties liées* – paragraphe 28 ;
- Norme ISA 600, *Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)* – paragraphe 50 ;
- Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes* – paragraphe 36-37 ;

DOCUMENTATION D'AUDIT

- Norme ISA 720 (Revisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations* – paragraphe 25.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 240, Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 240

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées, i.e. les états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Caractéristiques de la fraude	2-3
Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes	4-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectifs	10
Définitions	11
Diligences requises	
Esprit critique	12-14
Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission	15
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	16-24
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes	25-27
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes	28-33
Evaluations des éléments probants	34-37
Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission	38
Déclarations écrites	39
Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	40-42
Communication aux autorités de contrôle et de tutelle	43
Documentation	44-47
Modalités d'application et autres informations explicatives	

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

Caractéristiques de la fraude	A1-A6
Esprit critique	A7-A9
Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission	A10-A11
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	A12-A27
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes	A28-A32
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes	A33-A48
Evaluation des éléments probants	A49-A53
Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission	A54-A57
Déclarations écrites	A58-A59
Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A60-A64
Communications aux autorités de régulation et de contrôle	A65-A67

Annexe 1 : Exemples de facteurs de risques de fraudes

Annexe 2 : Exemples de procédures d'audit possibles en réponse aux risques évalués
d'anomalies significatives provenant de fraudes

Annexe 3 : Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement à la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers. Elle explicite notamment la façon dont la Norme ISA 315 (Révisée)¹ et la Norme ISA 330² sont à appliquer au regard des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

2. Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui en est à l'origine.
3. Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour les besoins des Normes ISA l'auditeur n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles : les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif. Bien que l'auditeur puisse suspecter ou, dans de rares cas, identifier la survenance d'une fraude, il n'a pas à qualifier l'acte pour déterminer si une fraude existe réellement au sens juridique du terme. (Voir par. A1-A6)

Responsabilité de la prévention et de la détection des fraudes

4. La responsabilité première pour la prévention et la détection de fraudes incombe à la fois aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sein de l'entité et à la direction. Il est important que la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes, qui peut réduire les possibilités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, qui peuvent convaincre les personnes de ne pas les perpétrer en raison de la probabilité de leur détection et des sanctions encourues. Ceci implique la nécessité de développer une culture d'honnêteté et un comportement éthique qui peuvent être renforcés par une surveillance active par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une telle surveillance exercée par ces personnes consiste notamment à prendre en considération la possibilité que des contrôles soient contournés ou qu'une influence néfaste s'exerce sur le processus d'élaboration de l'information financière, telle que la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant aux performances financières de l'entité et à sa profitabilité.

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

Obligations de l'auditeur

5. L'auditeur qui réalise un audit selon les Normes ISA a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. En raison des limitations inhérentes à un audit, il existe inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit est correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA³.
6. Ainsi qu'il est indiqué dans la norme ISA 200⁴, les incidences potentielles des limites inhérentes à l'audit sont particulièrement importantes dans le cas d'anomalies provenant de fraudes. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant de fraudes est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut résulter de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits comme, par exemple, la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'une transaction, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements peuvent être encore plus difficiles à déceler lorsqu'ils s'accompagnent de collusions. Des collusions peuvent conduire l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur à détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manipulations, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause, ou le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Il se peut que l'auditeur soit à même d'identifier des opportunités potentielles de fraudes, mais il peut lui être difficile de déterminer si des anomalies ayant trait à des éléments qui font appel à des jugements, tels que des estimations comptables, proviennent d'une fraude ou résultent d'une erreur.
7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter des anomalies significatives ayant pour origine une fraude commise par la direction est plus élevé que lorsque la fraude est commise par des membres du personnel, car les dirigeants sont fréquemment en position de manipuler directement ou indirectement la comptabilité, de présenter une information financière mensongère ou de contourner les contrôles conçus pour prévenir des fraudes de même nature pouvant être commises par d'autres membres du personnel.
8. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur a l'obligation de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, de prendre en compte la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles en place et d'être conscient du fait que des procédures d'audit qui sont efficaces pour détecter des erreurs peuvent ne pas l'être pour la détection de fraudes. Les diligences requises par la présente Norme ISA sont destinées à assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives

³ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe A52-A54.

⁴ Norme ISA 200, paragraphe A53.

provenant de fraudes et dans la définition de procédures pour détecter de telles anomalies.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont :
- (a) D'identifier et d'évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - (b) De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées ;
 - (c) D'apporter les réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées.

Définitions

11. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Fraude – Acte intentionnel commis par un ou plusieurs membres de la direction, personnes constituant le gouvernement d'entreprise, membres du personnel ou tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal ;
 - (b) Facteurs de risque de fraude – Faits ou conditions porteurs d'une incitation ou d'une pression à commettre une fraude ou qui fournissent une opportunité de la commettre.

Diligences requises

Esprit critique

12. Conformément à la Norme ISA 200⁵, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit en étant conscient de la possibilité qu'une anomalie significative provenant d'une fraude puisse exister, en faisant abstraction de son expérience passée quant à l'honnêteté et l'intégrité des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité. (Voir par. A7-A8)
13. A moins que l'auditeur n'ait de raisons d'en douter, il peut accepter comme authentiques les enregistrements et les documents. Si des éléments identifiés au cours de l'audit le

⁵ Norme ISA 200, paragraphe 15.

conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires. (Voir par. A9)

14. Lorsque les réponses fournies par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission

15. La Norme ISA 315 (Révisée) requiert qu'une discussion ait lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les sujets qu'il convient de communiquer aux membres qui n'ont pas participé à l'entretien⁶. Cette discussion doit mettre un accent particulier sur les rubriques des états financiers de l'entité qui seraient susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la façon dont la fraude pourrait être commise. La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A10-A11)

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

16. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, requises par la Norme ISA 315 (Révisée)⁷, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 17-24 afin de recueillir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

La direction et les autres personnes au sein de l'entité

17. L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :
 - (a) L'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ; (Voir par. A12-A13)
 - (b) Le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ; (Voir par. A14)

⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10.

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 5-24.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- (c) La communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant les processus qu'elle a définis pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; et
 - (d) La communication faite par la direction, le cas échéant, aux membres du personnel concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique.
18. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité selon le cas, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. (Voir par. A15-A17)
19. Pour les entités qui ont une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des personnes appropriées au sein de cette fonction afin de déterminer si celles-ci ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité, et obtenir leur opinion sur les risques de fraudes. (Voir par. A18)

Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

20. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne participent à la direction de l'entité, l'auditeur doit acquérir la connaissance de la façon dont ces personnes exercent une surveillance sur les processus mis en œuvre par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans l'entité⁸ ainsi que sur le contrôle interne mis en place par la direction pour réduire ces risques. (Voir par. A19-A21)
21. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne participent à la direction de l'entité, l'auditeur doit demander aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité. Cette démarche est faite en partie pour corroborer les réponses obtenues suite aux demandes d'informations adressées à la direction.

Les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées

22. L'auditeur doit évaluer si des corrélations inhabituelles ou inattendues qu'il a identifiées lors de la réalisation des procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits, peuvent révéler des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Autres informations

23. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a recueillies indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A22)

⁸ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

Evaluation des facteurs de risques de fraudes

24. L'auditeur doit évaluer si les informations recueillies à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude existent. Si la présence de facteurs de risques n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations où des fraudes ont été perpétrées et, en conséquence, peuvent être révélateurs de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A23-A27)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

25. En application de la Norme ISA 315 (Révisée), l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers⁹.
26. Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quels types de produits, d'opérations ou d'assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. (Voir par. A28-A30)
27. L'auditeur doit considérer les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants et, par voie de conséquence, doit, dans la mesure où cela n'a pas été fait par ailleurs, prendre connaissance des contrôles mis en place par l'entité en la matière, y compris des mesures de contrôle, pour faire face à de tels risques. (Voir par. A31-A32)

⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale

28. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers¹⁰. (Voir par. A33)
29. Afin de définir son approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
- (a) Affecter et superviser le personnel en prenant en considération la connaissance, l'expertise et les aptitudes des collaborateurs à qui des tâches importantes sont confiées, et son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes dans le cadre de la mission ; (Voir par. A34-A35)
 - (b) Évaluer si le choix et l'application par l'entité des méthodes comptables, en particulier celles concernant des évaluations subjectives ou des opérations complexes, peuvent constituer un indice d'une présentation d'informations mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats ; et
 - (c) Inclure dans sa démarche lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, un élément d'imprévisibilité. (Voir par. A36)

Procédures d'audit répondant aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions

30. En application de la Norme ISA 330, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions¹¹. (Voir par. A37-A40)

Procédures d'audit répondant aux risques que la direction contourne les contrôles en place

31. La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ses membres sont en mesure de manipuler la comptabilité et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui par ailleurs semblent opérer efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, ils constituent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important.

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 5.

¹¹ Norme ISA 330, paragraphe 6.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

32. Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :
- (a) Tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers. Lors de la définition et de la mise en œuvre des procédures d'audit destinées à de tels tests, l'auditeur doit :
 - (i) S'enquérir auprès des personnes participant au processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements ;
 - (ii) Sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ; et
 - (iii) Considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période. (Voir par. A41-A44)
 - (b) Rechercher l'existence de biais dans les estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. En effectuant cette recherche, l'auditeur doit :
 - (i) Apprécier si les jugements et les évaluations de la direction effectués dans le cadre des estimations comptables incluses dans les états financiers, même si elles apparaissent raisonnables prises individuellement, révèlent un possible biais introduit par la direction pouvant présenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit réévaluer les estimations comptables prises dans leur ensemble ; et
 - (ii) Procéder à une revue rétrospective des hypothèses et des jugements de la direction relatifs à des estimations comptables significatives retenues dans les états financiers de l'exercice précédent. (Voir par. A45-A47)
 - (c) Pour les opérations significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, celui-ci doit apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces opérations ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif. (Voir par. A48)
33. L'auditeur doit déterminer si, afin de répondre aux risques identifiés que la direction puisse contourner les contrôles, il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en supplément de celles spécifiquement visées ci-dessus (p.ex., lorsqu'il existe des risques spécifiques supplémentaires que la direction passe outre les contrôles qui ne sont pas couverts par les procédures mises en œuvre selon les diligences requises prévues au paragraphe 32).

Evaluation des éléments probants (Voir par. A49)

34. L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques réalisées peu avant la fin de l'audit pour fonder une conclusion globale sur la cohérence des états financiers au regard de sa connaissance de l'entité révèlent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes non identifié auparavant. (Voir par. A50)
35. Lorsque l'auditeur relève une anomalie, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, et s'interroger, en particulier, sur la fiabilité des déclarations de la direction, gardant à l'esprit qu'il est peu probable qu'un cas de fraude soit un cas isolé. (Voir par. A51)
36. Dans les cas où l'auditeur identifie une anomalie, significative ou non, et qu'il a toute raison de penser que cette anomalie est, ou peut-être, le résultat d'une fraude dans laquelle la direction (en particulier au niveau le plus élevé) est impliquée, il doit revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et évaluer ses conséquences sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit définies pour répondre aux risques évalués. L'auditeur doit aussi prendre en considération les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des membres du personnel, la direction ou des tiers, afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment recueillis. (Voir par. A52)
37. Si l'auditeur confirme que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure si ceux-ci en comportent, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit. (Voir par. A53)

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission

38. Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit :
 - (a) Déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance, y compris les exigences d'avoir à en informer la ou les personnes qui l'ont désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de régulation ;
 - (b) Déterminer s'il est opportun de se démettre de la mission, pour autant que la loi ou la réglementation applicable autorise une telle démission ; et
 - (c) S'il décide de se démettre de la mission :
 - (i) S'entretenir avec la direction au niveau hiérarchique approprié, ainsi qu'avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des raisons qui le conduisent à cette décision ; et

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- (ii) Déterminer s'il existe des obligations professionnelles ou légales en vertu desquelles il est tenu d'informer la ou les personnes l'ayant désigné en qualité d'auditeur ou, dans certains cas, les autorités de régulation, de sa décision et des raisons qui l'ont conduit à celle-ci. (Voir par. A54-A57)

Déclarations écrites

39. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, du gouvernement d'entreprise confirmant que celle-ci :
- (a) Reconnaît sa responsabilité pour la conception, la mise en œuvre et le suivi du contrôle interne en vue de prévenir et de détecter les fraudes ;
 - (b) Lui a communiqué son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - (c) Lui a signalé tous les cas de fraudes avérés ou suspectés affectant l'entité dont elle a eu connaissance et impliquant :
 - (i) La direction ;
 - (ii) Des membres du personnel ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou
 - (iii) D'autres personnes lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
 - (d) Lui a signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les états financiers de l'entité dont elle a eu connaissance par des membres du personnel, des anciens membres du personnel, des analystes, les autorités de contrôle ou par d'autres. (Voir par. A58-A59)

Communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

40. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit le signaler sans délai à la direction à un niveau hiérarchique approprié, afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, des éléments relevant de leur responsabilité. (Voir par. A60)
41. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne participent à la direction de l'entité, lorsque l'auditeur a identifié une fraude avérée ou suspectée dans laquelle sont impliqués :
- (a) La direction ;
 - (b) Des membres du personnel ayant un rôle important dans le fonctionnement du contrôle interne ; ou

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- (c) D'autres personnes, lorsque la fraude pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers ;

il doit communiquer ces faits sans délai aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans les cas où l'auditeur suspecte que la fraude implique la direction, il doit faire part de ses soupçons à ces personnes et s'entretenir avec elles de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever sa mission d'audit. (Voir par. A61-A63)

42. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise toute autre question concernant la fraude qui, selon son jugement, relève de leur responsabilité. (Voir par. A64)

Communication aux autorités de contrôle et de tutelle

43. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude, ou suspecte une fraude, il doit déterminer s'il a ou non l'obligation de révéler les faits à un tiers. Bien que l'auditeur soit tenu à l'obligation professionnelle de l'auditeur de garder confidentielles les informations de son client et que ceci pourrait l'empêcher de communiquer de tels faits, des obligations légales peuvent, dans certaines circonstances, prévaloir sur son devoir de confidentialité. (Voir par. A65-A67)

Documentation

44. L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit¹² relative à sa connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, requise par la Norme ISA 315 (Révisée)¹³:
- (a) Les décisions importantes prises au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives ; et
 - (b) Les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes tant au niveau des états financiers que des assertions.
45. L'auditeur doit inclure les aspects suivants dans la documentation d'audit relative aux réponses aux risques évalués d'anomalies significatives requises par la Norme ISA 330¹⁴ :
- (a) L'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers ; la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que le lien entre ces procédures

¹² Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et paragraphe A6.

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 32.

¹⁴ Norme ISA 330, paragraphe 28.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

et les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions ; et

- (b) Les résultats des procédures d'audit réalisées, y compris celles portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction.
46. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les communications faites en matière de fraude à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, aux autorités de régulation et à d'autres.
47. Si l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit inclure dans sa documentation d'audit les raisons qui motivent cette conclusion.

* * * *

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractéristiques de la fraude (Voir par. 3)

- A1. L'existence d'une fraude, qu'elle entraîne la présentation d'états financiers mensongers ou résulte d'un détournement d'actifs, suppose une motivation ou une pression incitant à la commettre, une opportunité perçue de la perpétrer et certains arguments rationnels pour justifier de l'acte commis. Par exemple :
- La tentation ou la pression exercée pour présenter des états financiers mensongers peut exister lorsque la direction subit des pressions de sources internes ou externes à l'entité pour atteindre un objectif de résultats attendus (et peut-être irréalistes) ou de performances financières - particulièrement lorsque les conséquences pour la direction de ne pas atteindre ces objectifs peuvent être importantes. De la même façon, des personnes peuvent être tentées de détourner des actifs, par exemple lorsqu'elles vivent au-dessus de leurs moyens ;
 - L'opportunité perçue de commettre une fraude peut exister lorsque des personnes considèrent que le contrôle interne peut être contourné, par exemple lorsqu'un individu occupe un poste de confiance, ou a connaissance de faiblesses particulières du contrôle interne ;
 - Des personnes peuvent être capables d'avancer des arguments rationnels pour justifier un acte frauduleux. Certaines personnes ont une prédisposition, un caractère ou un ensemble de valeurs éthiques qui leur permettent de commettre sciemment et intentionnellement des actes malhonnêtes. Cependant, même des personnes par ailleurs honnêtes peuvent être amenées à commettre des fraudes dans un environnement qui les met sous une certaine pression.
- A2. La présentation d'états financiers mensongers se concrétise par des anomalies intentionnelles comprenant des omissions de chiffres ou d'informations dans les états

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

financiers de façon à induire en erreur les utilisateurs de ces états. Elle peut résulter de la volonté de la direction de manipuler les résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité. De telles manipulations de résultats par la direction peuvent résulter, au départ, d'actions mineures ou de modifications inappropriées des hypothèses et de changements dans les jugements retenus. Les pressions et les incitations peuvent mener à accroître de telles actions au point qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers mensongers. Une telle situation peut arriver lorsque, en raison des pressions pour répondre aux attentes du marché ou du désir de maximiser la rémunération basée sur la performance, la direction prend intentionnellement des décisions qui conduisent à la présentation d'états financiers mensongers en introduisant lors de leur établissement des anomalies significatives. Dans certaines entités, la motivation de la direction peut être de réduire les résultats de manière importante pour minimiser l'impact fiscal ou de les augmenter pour conserver des financements bancaires.

A3. La présentation d'états financiers mensongers peut, entre autres, résulter :

- De manipulations, de falsifications (y compris de faux), ou de l'altération de la comptabilité ou de pièces justificatives à partir desquelles les états financiers sont établis ;
- D'une fausse présentation des faits dans les états financiers, ou d'une omission intentionnelle dans ceux-ci d'opérations ou d'autres informations importantes ;
- De l'application volontairement incorrecte des méthodes comptables relatives à l'évaluation de postes, leur classification, leur présentation ou à l'information fournie les concernant.

A4. La présentation d'états financiers mensongers implique souvent le fait que la direction contourne des contrôles qui peuvent sembler, par ailleurs, fonctionner efficacement. Une fraude peut être commise intentionnellement par la direction qui contourne les contrôles en ayant recours à des techniques telles que :

- L'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, pour manipuler le résultat d'exploitation ou pour atteindre d'autres objectifs ;
- La modification inappropriée des hypothèses et un changement dans le jugement porté relatifs à l'évaluation de certains soldes de comptes ;
- L'omission, l'anticipation ou le report de la comptabilisation dans les états financiers d'événements et d'opérations survenus durant la période couverte par les états financiers ;
- L'omission, l'inexactitude ou le fait d'occulter des informations exigées par le référentiel d'information financière applicable ou des informations nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- La dissimulation de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers;
 - La conclusion d'opérations complexes, structurées de façon à fausser la situation financière de l'entité ou ses performances ; et
 - L'altération des enregistrements comptables et des termes relatifs à des opérations importantes et inhabituelles.
- A5. Un détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est en général commis par des membres du personnel pour des montants relativement faibles et non significatifs. Cependant, il peut également impliquer la direction, qui est généralement plus à même de déguiser ou de dissimuler des détournements de telle manière qu'ils sont plus difficiles à détecter. Le détournement d'actifs peut être perpétré de différentes manières, par exemple :
- En s'appropriant des recettes (par exemple, en détournant des encaissements de créances ou en s'appropriant sur un compte bancaire personnel des règlements de créances dépréciées) ;
 - En déroband des actifs corporels ou en portant atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple : vol de stocks pour une utilisation personnelle ou pour les revendre, vol de déchets pour les revendre, entente avec un concurrent pour fournir des informations technologiques en échange d'une somme d'argent) ;
 - En faisant payer par l'entité des biens ou des services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple : règlements à des fournisseurs fictifs, commissions versées par le fournisseur aux acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix, paiements à des membres du personnel fictifs) ;
 - En utilisant les actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple : en donnant les actifs de l'entité en gage d'un prêt personnel ou d'un prêt à une partie liée).

Un détournement d'actifs s'accompagne souvent d'enregistrements comptables ou de documents falsifiés ou trompeurs, destinés à dissimuler la disparition de certains actifs ou le fait qu'ils ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A6. Les obligations des auditeurs d'entités du secteur public en matière de fraude peuvent résulter de textes législatifs, réglementaires ou autres applicables aux entités du secteur public ou provenir du mandat donné à l'auditeur. En conséquence, les obligations de l'auditeur dans les entités du secteur public peuvent ne pas être limitées à la seule prise en compte des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, mais aussi inclure des obligations plus larges dans la prise en considération des risques de fraudes.

Esprit critique (Voir par. 12-14)

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- A7. Garder un esprit critique requiert de s'interroger en permanence pour savoir si l'information et les éléments probants recueillis ne font pas apparaître qu'une anomalie significative provenant de fraudes puisse exister. Ceci amène entre autres à considérer la fiabilité de l'information à utiliser comme élément probant ainsi que, le cas échéant, les contrôles sur sa préparation et son suivi. En raison des caractéristiques propres à la fraude, faire preuve d'esprit critique est particulièrement important lorsque l'auditeur évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.
- A8. Bien que l'on ne puisse demander à l'auditeur d'ignorer son jugement antérieur portant sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, faire preuve d'esprit critique reste pour l'auditeur particulièrement important dans son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.
- A9. Un audit réalisé selon les Normes ISA implique rarement l'authentification de documents, pas plus qu'il n'est demandé à l'auditeur d'être formé ou d'être expert en la matière¹⁵. Cependant, si l'auditeur identifie des situations qui le conduisent à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que des termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, il peut procéder à des investigations complémentaires qui peuvent comprendre :
- La confirmation directe d'informations auprès de tiers ;
 - L'utilisation des travaux d'un expert pour évaluer l'authenticité du document.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 15)

- A10. La discussion avec les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes :
- Fournit une opportunité aux membres les plus expérimentés de partager leur point de vue sur la façon et les domaines dans lesquels les états financiers sont susceptibles de contenir des anomalies significatives provenant de fraudes ;
 - Permet à l'auditeur d'envisager une réponse appropriée à une telle possibilité et de déterminer quels membres de l'équipe affectée à la mission réaliseront certaines procédures d'audit ;
 - Permet à l'auditeur de déterminer la façon dont les résultats des procédures d'audit seront communiqués aux membres de l'équipe affectée à la mission et la façon de traiter les allégations de fraudes qui pourraient être portées à sa connaissance.

- A11. La discussion peut porter sur des sujets tels que :

¹⁵ Norme ISA 200, paragraphe A49.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Un échange d'idées entre les membres de l'équipe affectée à la mission sur la façon et les domaines où ils pensent que les états financiers (y compris chaque état financier pris individuellement et les informations à fournir) sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, sur la façon dont la direction pourrait produire des états financiers mensongers et dissimuler ce fait, et sur la façon dont les actifs de l'entité pourraient être détournés ;
- La prise en compte des circonstances qui pourraient indiquer une manipulation des résultats ainsi que des pratiques qui pourraient être suivies par la direction en vue de les manipuler et qui pourraient conduire à la présentation d'états financiers mensongers ;
- La prise en compte du risque que la direction puisse essayer de présenter les informations d'une manière qui nuirait à la bonne compréhension des éléments présentés (par exemple par un excès d'informations non significatives ou par l'utilisation d'un libellé imprécis ou ambigu) :
- La prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité susceptibles d'inciter ou de pousser la direction ou d'autres à commettre une fraude, ou de créer des opportunités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres de justifier la fraude commise ;
- La prise en compte de la participation de la direction à la supervision des membres du personnel ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés ;
- La prise en compte de tout changement inhabituel ou inexplicable dans le comportement ou le train de vie de la direction ou de membres du personnel dont l'équipe affectée à la mission viendrait à avoir connaissance ;
- Le rappel de l'importance de conserver tout au long de l'audit un état d'esprit ouvert à toute situation potentielle pouvant conduire à des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- La prise en compte des types de situations qui, si elles étaient constatées, pourraient constituer un indice de fraude ;
- La prise en compte de la manière dont un facteur d'imprévisibilité sera intégré dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre ;
- Une réflexion sur les procédures d'audit qui pourraient être choisies pour répondre au risque possible que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes et au fait que certains types de procédures d'audit sont plus efficaces que d'autres ;
- La prise en compte de toute allégation de fraude qui a été portée à la connaissance de l'auditeur ;
- La prise en compte du risque que la direction contourne les contrôles mis en place.

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

Demandes d'informations auprès de la direction

Evaluation par la direction du risque d'anomalies significatives provenant de fraudes (Voir par. 17(a))

- A12. La direction accepte la responsabilité du contrôle interne au sein de l'entité et de l'établissement des états financiers de celle-ci. Pour cette raison, il convient que l'auditeur s'entretienne avec celle-ci de sa propre évaluation du risque de fraude et des contrôles en place pour les prévenir et les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction peut procéder à une évaluation détaillée sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres, l'évaluation par la direction peut être moins encadrée et moins fréquente. La connaissance de la nature, de l'étendue et de la fréquence des évaluations faites par la direction est utile à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas procédé à l'évaluation du risque de fraude peut, dans certaines circonstances, être une indication du manque d'intérêt qu'elle porte au contrôle interne.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A13. Dans certaines entités, en particulier dans les plus petites, l'évaluation par la direction peut être focalisée sur les risques de fraudes commises par les membres du personnel ou sur le détournement d'actifs.

Processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraudes (Voir par. 17(b))

- A14. Dans le cas d'entités avec des sites multiples, le processus appliqué par la direction peut comprendre différents niveaux de suivi des opérations dans chaque site ou dans chaque secteur d'activité. La direction peut aussi avoir identifié des sites ou des secteurs d'activité particuliers dans lesquels le risque de fraude peut exister de manière plus probable que dans d'autres.

Demandes d'informations adressées à la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité (Voir par. 18)

- A15. Les demandes d'informations adressées par l'auditeur à la direction peuvent fournir des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers provenant de fraudes perpétrées par les membres du personnel. Cependant, il est peu probable que de telles demandes fournissent des informations utiles concernant les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers provenant de fraudes commises par la direction. Les demandes d'informations adressées à d'autres personnes au sein de l'entité peuvent donner

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

l'occasion à des personnes de transmettre à l'auditeur une information qui, autrement, pourrait ne pas lui être communiquée.

A16. Parmi les personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes, on peut notamment citer :

- Le personnel opérationnel qui n'est pas directement associé au processus d'élaboration de l'information financière ;
- Les membres du personnel à différents niveaux de responsabilité ;
- Les membres du personnel qui interviennent dans l'initiation, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux chargés de superviser ou de contrôler ces membres du personnel ;
- Le conseil juridique interne de l'entité ;
- Le responsable de l'éthique ou son équivalent ; et
- La ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraudes.

A17. La direction est souvent dans une situation privilégiée pour commettre une fraude. Pour cette raison, lorsque qu'il évalue les réponses fournies par la direction, l'auditeur fait preuve d'esprit critique pour juger s'il est nécessaire de corroborer ces réponses par d'autres informations.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne (Voir par. 19)

A18. Les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 610 (Révisée en 2013) définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application pertinentes pour les audits dans les entités qui disposent d'une fonction d'audit interne¹⁶. En mettant en œuvre les diligences requises par ces Normes ISA dans un contexte de fraudes, l'auditeur peut s'enquérir des actions spécifiques de cette fonction, par exemple :

- Les procédures réalisées, le cas échéant, par la fonction d'audit interne au cours de l'année pour détecter les fraudes ;
- Si la direction a pris en compte de façon satisfaisante, le cas échéant, les résultats auxquels ces procédures ont abouti.

Prise de connaissance de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 20)

A19. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité supervisent les systèmes de suivi des risques, le contrôle financier et le respect des textes législatifs. Dans nombre de pays, les pratiques de gouvernance sont bien développées, et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise jouent un rôle actif de surveillance

¹⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 6(a) et 23, et Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

dans l'évaluation, par l'entité, des risques de fraudes ainsi que des contrôles relatifs à ces risques. La responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction pouvant varier selon les entités ou les pays, il est important que l'auditeur comprenne leurs responsabilités respectives afin d'être à même de comprendre comment les personnes concernées exercent leur supervision¹⁷.

- A20. Le fait de comprendre comment les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent leur supervision peut fournir l'occasion d'appréhender l'exposition possible de l'entité à des fraudes commises par la direction, l'adéquation du contrôle interne au regard des risques de fraudes ainsi que la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette connaissance de différentes manières, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont discutées, en lisant les procès-verbaux de telles réunions ou en adressant des demandes d'informations aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A21. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise participent à la direction de l'entité. Ce peut être le cas dans les petites entités où un seul propriétaire gère l'entité et où personne d'autre n'exerce un rôle de gouvernance. Dans ces situations, l'auditeur n'a généralement pas de démarche particulière à mettre en œuvre dès lors qu'il n'existe aucune surveillance autre que celle exercée par le dirigeant lui-même.

Prise en compte d'autres informations (Voir par. 23)

- A22. En complément des informations recueillies par la mise en œuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies sur l'entité et son environnement peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. La discussion entre les membres de l'équipe peut fournir des informations utiles pour identifier de tels risques. Par ailleurs, les informations recueillies lors du processus de revue par l'auditeur de l'acceptation et du maintien de la mission, ainsi que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple les missions d'examen limité d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler pertinentes pour identifier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Evaluation des facteurs de risques de fraudes (Voir par. 24)

- A23. Le fait que la fraude soit généralement dissimulée peut la rendre très difficile à détecter. Néanmoins, l'auditeur peut identifier des faits ou des circonstances qui montrent l'existence d'incitations ou de pressions pour commettre des fraudes ou qui

¹⁷ La Norme ISA 260 (Révisée), paragraphes A1-A8, précise avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

fournissent des opportunités de les commettre (facteurs de risques de fraudes). Par exemple :

- Le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des fonds propres supplémentaires peut créer une pression incitant à la fraude ;
- L'attribution de bonus importants en cas de réalisation d'objectifs irréalistes en matière de résultats peut constituer une incitation à commettre une fraude ; et
- Un environnement de contrôle inefficace peut créer une opportunité de commettre une fraude.

A24. Il est difficile de classer les facteurs de risques de fraudes par ordre d'importance. Le caractère significatif de ces facteurs est très variable. Certains de ces facteurs seront présents dans des entités dont l'environnement spécifique n'est pas, a priori, de nature à engendrer des risques d'anomalies significatives. En conséquence, il est demandé à l'auditeur d'exercer son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risques de fraudes et si celui-ci nécessite d'être pris en compte dans l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes.

A25. Des exemples de facteurs de risques de fraudes relatifs à la présentation d'états financiers mensongers et aux détournements d'actifs sont donnés en Annexe 1. Ces exemples de facteurs de risques sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes lorsqu'une fraude existe :

- Une incitation ou des pressions à commettre une fraude ;
- Une opportunité apparente de commettre une fraude ; et
- L'aptitude à justifier l'acte frauduleux.

Les facteurs de risques reflétant une attitude permettant de justifier un acte frauduleux peuvent ne pas être facilement décelables par l'auditeur. Néanmoins, de telles informations peuvent être portées à sa connaissance. Bien que les facteurs de risques de fraude décrits en Annexe 1 couvrent un large éventail de situations susceptibles d'être rencontrées par l'auditeur, ils ne constituent que des exemples et d'autres facteurs de risques peuvent exister.

A26. La taille, la complexité et la structure de détention du capital ont une incidence importante sur la prise en compte des facteurs de risques de fraudes. Par exemple, dans le cas de grandes entités, il peut exister des facteurs qui, de manière générale, limitent les possibilités d'ingérence de la part de la direction, telles que :

- L'efficacité de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- L'efficacité de la fonction d'audit interne ;

- L'existence et la mise en application d'un code de conduite écrit.

De plus, des facteurs de risques de fraudes pris en compte au niveau d'un secteur opérationnel donné d'une entité peuvent fournir des perspectives différentes par rapport à ceux obtenus au niveau d'une entité prise dans son ensemble.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A27. Dans le cas d'une petite entité, certaines ou toutes les présentes considérations peuvent être inapplicables ou moins pertinentes. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite formalisé mais, en lieu et place, avoir développé une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et du comportement éthique, au travers de la communication orale et de l'exemple donné par la direction. Le fait que dans une petite entité, la direction soit assumée par une seule personne ne signifie pas en soi, en règle générale, que la direction ne soit pas à même d'afficher et de communiquer une attitude appropriée au regard du contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir une autorisation de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraude commise par les membres du personnel. Néanmoins, le fait que la direction de l'entité soit dans une seule main peut représenter une faiblesse potentielle du contrôle interne, puisque la direction a l'opportunité de contourner les contrôles.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

Risques de fraudes dans la comptabilisation des produits (Voir par. 26)

- A28. Une anomalie significative résultant d'une information financière mensongère trouvant son origine dans la comptabilisation des produits provient souvent d'une surévaluation des produits par l'enregistrement anticipé de ceux-ci ou de la comptabilisation de produits fictifs. Elle peut aussi résulter d'une sous-estimation des produits en les transférant, par exemple, de manière incorrecte à une période subséquente.
- A29. Les risques de fraudes dans la reconnaissance des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Il peut par exemple exister des pressions sur la direction ou des incitations pour celle-ci à présenter une information financière mensongère par une comptabilisation inappropriée des produits dans le cas d'entités cotées lorsque la performance de l'entité est mesurée en termes d'augmentation de chiffre d'affaires ou de profits d'une année sur l'autre. De la même façon, il peut exister des risques plus élevés de fraudes provenant de la comptabilisation des produits dans le cas des entités qui génèrent une partie significative de leurs revenus à partir de ventes au comptant.
- A30. La présomption qu'il existe des risques de fraudes dans la comptabilisation des produits peut être écartée dans certains cas. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'il

n'existe pas de risque d'anomalies significatives provenant de fraudes concernant la comptabilisation des produits dans le cas où il n'existe qu'un seul type d'opération relatif aux produits, par exemple, des revenus locatifs provenant d'un seul bien immobilier.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et prise de connaissance des contrôles pertinents de l'entité (Voir par. 27)

- A31. La direction peut procéder à des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle entend mettre en œuvre, et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer¹⁸. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en œuvre pour prévenir et détecter la fraude, la direction prend en considération les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes. À ce titre, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace, du point de vue des coûts, de mettre en œuvre et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes est limitée.
- A32. Il est dès lors important pour l'auditeur de prendre connaissance des contrôles que la direction a conçus et mis en œuvre et dont elle a assuré le suivi afin de prévenir et détecter la fraude. Ce faisant, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à l'absence de séparation des tâches. L'information recueillie à cette occasion peut être également utile à l'auditeur pour identifier les facteurs de risques de fraudes qui peuvent avoir une incidence sur son évaluation des risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Approche générale (Voir par. 28)

- A33. La définition d'une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comporte généralement la prise en compte de la manière dont la démarche globale d'audit peut refléter un esprit critique plus aigu, par exemple :
- En faisant preuve d'une plus grande sensibilité lors du choix de la nature et du volume des documents justifiant les opérations à examiner ;
 - En reconnaissant le besoin de corroborer d'avantage les explications et les déclarations de la direction concernant les questions d'importance significative.

¹⁸ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A56.

La définition de l'approche implique également des considérations plus générales en complément des procédures spécifiques planifiées par ailleurs ; ces considérations comprennent les questions évoquées au paragraphe 29 qui sont présentées ci-après.

Affectation et supervision du personnel (Voir par. 29(a))

- A34. L'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives provenant de fraudes en assignant à la mission, par exemple, des personnes supplémentaires ayant une compétence et une connaissance spécifiques dans certains domaines, tels que des spécialistes en matière de fraude et des experts en technologie de l'information, ou des collaborateurs plus expérimentés.
- A35. L'étendue de la supervision reflète l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et de la compétence des membres de l'équipe affectée à la mission qui réalisent l'audit.

Elément d'imprévisibilité dans la sélection des procédures d'audit (Voir par. 29(c))

- A36. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre est importante car les personnes qui, au sein de l'entité, sont familiarisées avec les procédures d'audit généralement réalisées dans une mission d'audit peuvent être plus à même de dissimuler des informations financières mensongères. Un tel élément d'imprévisibilité peut notamment être introduit :
- En effectuant des contrôles de substance sur des soldes de comptes et des assertions qui n'ont pas été testés par ailleurs du fait de leur faible importance ou du faible niveau de risque ;
 - En modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à ce qui était prévu ;
 - En utilisant d'autres méthodes de sondages ;
 - En effectuant des contrôles dans des sites différents ou dans des sites non prévus à l'origine.

Procédures d'audit répondant aux risques d'anomalies significatives évalués provenant de fraudes au niveau des assertions (Voir par. 30)

- A37. La démarche de l'auditeur pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions peut comporter des modifications dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de la manière suivante :
- La nature des procédures d'audit à effectuer peut devoir être modifiée pour recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou pour obtenir des informations supplémentaires les corroborant. Ceci peut affecter le type de procédures d'audit à mettre en œuvre et leur association entre elles. Par exemple :

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- L'observation physique ou l'inspection de certains actifs peut devenir plus importante ou l'auditeur peut choisir de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour analyser davantage d'opérations contenues dans des comptes importants ou dans des fichiers électroniques d'opérations ;
 - L'auditeur peut concevoir des procédures en vue de corroborer d'avantage d'informations. Par exemple, lorsque l'auditeur relève que la direction subit des pressions pour atteindre des objectifs de résultats, il peut en résulter un risque que cette dernière augmente artificiellement le chiffre d'affaires en concluant des contrats dont les termes ne répondent pas aux critères de comptabilisation des produits, ou en facturant des ventes avant la livraison effective de la marchandise. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, prévoir des confirmations externes pour confirmer non seulement le montant des créances non encore réglées, mais également des informations sur les termes de la vente, y compris la date, les droits de retour ou les conditions de livraison. En outre, l'auditeur peut juger utile, en complément de ces confirmations externes, de s'enquérir auprès du personnel non financier de l'entité de tout changement dans les conditions de vente et de livraison ;
 - Le calendrier des contrôles de substance peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que la réalisation de contrôles de substance à la date de clôture, ou à une date proche, répondra mieux à un risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il peut conclure que, compte tenu des risques évalués d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, les procédures d'audit permettant d'extrapoler à la date de clôture les conclusions tirées à partir des contrôles effectués à une date intermédiaire, pourraient ne pas être efficaces. À l'inverse, du fait qu'une anomalie intentionnelle - impliquant par exemple la comptabilisation inappropriée de produits - peut trouver son origine dans une période intercalaire, l'auditeur peut décider d'effectuer des contrôles de substance sur des opérations réalisées plus tôt durant la période ou tout au long de la période ;
 - L'étendue des procédures mises en œuvre reflète l'évaluation faite des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Il peut par exemple être approprié d'accroître la taille de l'échantillon ou de mettre en œuvre des procédures analytiques plus détaillées. De même, le recours à des techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre d'effectuer des tests plus étendus sur des opérations traitées électroniquement ou sur des fichiers informatiques. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des fichiers informatiques essentiels, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières, ou pour tester l'ensemble d'une population au lieu d'un simple échantillon.
- A38. Si l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte les quantités en stock, l'examen des documents comptables relatifs au stock de l'entité peut aider à identifier les sites ou les articles qui requièrent une attention

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

particulière au cours des comptages physiques des quantités en stock ou après ces comptages. Un tel examen peut conduire à la décision d'observer de manière inopinée le comptage des stocks dans certains sites, ou de procéder à des comptages de stock dans tous les sites à la même date.

- A39. L'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes qui affecte plusieurs postes ou plusieurs assertions. Il peut notamment s'agir de la valorisation des actifs, d'estimations relatives à des opérations spécifiques (telles que des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité) ou d'autres comptes de provisions de passif importants (tels que les provisions pour retraites ou autres passifs liés aux pensions, ou au titre d'obligations environnementales). Le risque peut être lié à des modifications importantes dans les hypothèses retenues pour des estimations récurrentes. Les informations que recueille l'auditeur lorsqu'il prend connaissance de l'entité et de son environnement peuvent l'aider à évaluer le caractère raisonnable des estimations faites par la direction ainsi que des jugements et des hypothèses sous-jacents. L'examen rétrospectif des jugements et hypothèses similaires de la direction, portant sur des estimations faites au cours de périodes précédentes, peut également être utile pour appréhender le caractère raisonnable des jugements et hypothèses sous-tendant les estimations de la direction.
- A40. Des exemples de procédures d'audit possibles pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes, y compris ceux qui illustrent la prise en compte d'un facteur d'imprévisibilité, sont donnés en Annexe 2. Cette Annexe inclut des exemples de réponses à l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de la communication d'informations financières mensongères, y compris la communication de telles informations provenant de la comptabilisation des produits, ainsi que du détournement d'actifs.

Procédures d'audit en réponse aux risques relatifs au contournement des contrôles par la direction

Écritures comptables et autres ajustements (Voir par. 32(a))

- A41. Les anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers impliquent fréquemment des manipulations dans le processus d'élaboration de l'information financière dues à l'enregistrement d'écritures comptables inappropriées ou non autorisées. De telles manipulations peuvent survenir tout au long de l'année ou en fin de période, ou résulter d'ajustements faits directement dans les états financiers par la direction et qui ne sont pas le résultat d'écritures comptables, tels que ceux résultant d'ajustements ou de reclassements de consolidation.
- A42. Par ailleurs, il est important que l'auditeur prenne en compte les risques d'anomalies significatives associés à un contournement inapproprié des contrôles sur les écritures comptables car, si les traitements et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs commises par inadvertance, ils ne réduisent pas le risque que des personnes

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

puissent contourner ces traitements automatisés de manière inappropriée, par exemple en modifiant les montants enregistrés automatiquement au grand livre ou dans le système d'élaboration de l'information financière. En outre, lorsque des systèmes informatiques sont utilisés pour transférer automatiquement des informations, il peut ne rester dans ces systèmes que peu de traces, voire aucune trace, d'une telle intervention.

A43. Lors de l'identification et de la sélection des écritures comptables et autres ajustements à des fins de tests, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les documents les justifiant, les facteurs suivants sont pertinents :

- *L'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes* - la présence de facteurs de risques de fraudes et les autres informations recueillies dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes peut aider l'auditeur à identifier les types d'écritures comptables et les autres ajustements qu'il convient de sélectionner dans un but de contrôle ;
- *Les contrôles mis en œuvre sur les écritures comptables et les autres ajustements* - si la préparation et la passation des écritures comptables et des autres ajustements sont soumis à des contrôles effectifs, il peut être envisagé de réduire l'étendue des contrôles de substance nécessaires, à condition que l'auditeur ait testé par ailleurs l'efficacité des contrôles ;
- *Le processus d'élaboration de l'information financière et la nature des éléments probants pouvant être recueillis* – dans beaucoup d'entités, le traitement routinier des opérations comporte des tâches et des procédures à la fois manuelles et automatisées. De la même façon, l'enregistrement comptable des écritures et des autres ajustements peut comporter des procédures et des contrôles à la fois manuels et automatisés. Lorsque l'informatique est utilisée dans le processus d'élaboration de l'information financière, les écritures comptables et les autres ajustements peuvent n'exister que sous forme électronique ;
- *Les caractéristiques d'écritures comptables ou d'autres ajustements mensongers* - des écritures comptables ou autres ajustements inappropriés présentent souvent des caractéristiques particulières. Ces caractéristiques peuvent concerner des écritures (a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, ou dans des comptes atypiques ou rarement utilisés, (b) initiées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, (c) comptabilisées en fin de période ou post-clôture avec peu ou pas d'explications ou de description, (d) passées sans numéro de comptes soit avant l'établissement des états financiers, soit au cours de cet établissement, et (e) contenant des chiffres ronds ou se terminant invariablement par les mêmes chiffres ;
- *La nature et la complexité des comptes* - des écritures comptables ou ajustements inappropriés peuvent être enregistrés dans des comptes qui (a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, (b) contiennent des estimations

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

comptables et des écritures de clôture importantes, (c) ont été sujets à des anomalies dans le passé, (d) n'ont pas été rapprochés en temps voulu ou comportent des différences non expliquées, (e) incluent des opérations intra-groupe, ou (f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives provenant de fraudes. Dans les audits d'entités ayant plusieurs établissements ou composants, il faut également tenir compte de la nécessité de sélectionner des écritures comptables dans plusieurs des sites ;

- *Les écritures comptables ou autres ajustements enregistrés en dehors du cours normal de l'activité* - des écritures comptables non courantes peuvent ne pas être soumises au même niveau de contrôle interne que les écritures comptables courantes enregistrant des opérations telles que les ventes, les achats et les règlements mensuels.

A44. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests à effectuer sur les écritures comptables et les autres ajustements. Cependant, les écritures comptables et les autres ajustements de nature mensongère étant souvent enregistrés en fin de période comptable, le paragraphe 32(a)(ii) requiert de l'auditeur de sélectionner des écritures comptables et autres ajustements comptabilisés à cette date. De plus, du fait que des anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers peuvent survenir tout au long de la période et que d'importants efforts ont pu avoir été faits pour dissimuler la façon dont la fraude est perpétrée, le paragraphe 32(a)(iii) requiert de l'auditeur de s'interroger sur la nécessité de procéder également à des tests sur les écritures comptables et les autres ajustements comptabilisés tout au long de la période.

Estimations comptables (Voir par. 32(b))

A45. L'établissement des états financiers requiert de la direction d'exercer un certain nombre de jugements et d'hypothèses qui influent sur les estimations comptables significatives et d'assurer le suivi régulier du caractère raisonnable de telles estimations. La présentation d'informations financières mensongères résulte fréquemment d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Ceci peut être perpétré, par exemple en sous-évaluant ou en surévaluant systématiquement toutes les provisions ou les réserves dans le but soit de lisser les résultats sur une période de deux exercices ou plus, soit d'atteindre un niveau fixé de résultats afin d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation de la performance et de la rentabilité de l'entité.

A46. L'objectif de la revue rétrospective des jugements exercés par la direction et des hypothèses retenues relatifs aux estimations comptables significatives incluses dans les états financiers de l'exercice précédent est de déterminer s'il existe des indices montrant que l'information a pu être biaisée par la direction. Cette revue n'a pas pour but de remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur lors de l'exercice précédent qui était fondé sur les informations disponibles à l'époque.

A47. Une revue rétrospective est également exigée par la Norme ISA 540¹⁹. Cette revue est menée en tant que procédure d'évaluation des risques pour recueillir des informations concernant l'efficacité du processus d'évaluation suivi par la direction lors de la période précédente, des éléments probants sur les réalisations ou, le cas échéant, la révision ultérieure des estimations comptables de la période précédente qui sont pertinentes pour déterminer les estimations comptables de la période en cours, et des éléments probants concernant des sujets, tels que le degré d'incertitude attachée à l'évaluation, sur lesquels il peut être requis de fournir des informations dans les états financiers. En pratique, la revue, par l'auditeur, des jugements et hypothèses de la direction susceptibles d'être biaisés et d'engendrer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes en application de la présente Norme ISA peut être menée en même temps que la revue exigée par la Norme ISA 540.

Logique économique d'opérations importantes (Voir par. 32(c))

A48. Les indices qui peuvent suggérer que des opérations importantes n'entrant pas dans le cadre de l'activité courante de l'entité, ou apparaissant autrement inhabituelles, ont été conclues dans le but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler des détournements d'actifs peuvent notamment être les suivants :

- La forme exagérément complexe des opérations (par exemple : une transaction impliquant de multiples entités au sein d'un groupe ou avec de multiples tiers sans lien entre eux) ;
- La situation où la direction n'a pas débattu de la nature et de la comptabilisation de ces opérations avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et où une documentation adéquate est absente ;
- L'accent mis par la direction sur la recherche d'un traitement comptable particulier de la transaction plutôt que sur un traitement traduisant sa substance économique ;
- Des opérations avec des parties liées non consolidées, y compris des entités *ad hoc*, qui n'ont pas été revues ou approuvées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Des opérations impliquant des parties liées précédemment inconnues, ou des tiers qui n'ont ni la compétence, ni la surface financière pour effectuer la transaction sans le soutien de l'entité auditée.

Evaluation des éléments probants (Voir par. 34-37)

A49. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur, sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, d'apprécier si l'évaluation des risques

¹⁹ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphe 9.

d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée²⁰. Cette évaluation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement professionnel de l'auditeur. Elle peut lui apporter un éclairage supplémentaire sur les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. L'Annexe 3 comporte des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité de fraudes.

Procédures analytiques réalisées lors de la revue d'ensemble à la fin de l'audit des états financiers (Voir par. 34)

A50. Déterminer quelles tendances et relations particulières sont susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes requiert l'exercice d'un jugement professionnel. Des corrélations inhabituelles entre les produits et le résultat en fin de période requièrent une attention particulière. Il peut par exemple s'agir de la comptabilisation de montants inhabituels importants en résultat au cours des dernières semaines de la période, d'opérations inhabituelles ou encore de résultats qui sont incohérents avec l'évolution des flux de trésorerie provenant des opérations.

Prise en compte des anomalies identifiées (Voir par. 35-37)

A51. Dès lors qu'une fraude implique une incitation ou une pression à la perpétrer, ou une occasion perceptible de la perpétrer, ou sa justification possible, il est peu probable qu'un cas de fraude soit isolé. Ainsi, par exemple, des anomalies nombreuses dans un site particulier, quand bien même l'effet cumulé n'est pas significatif, peuvent constituer l'indice d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A52. Les conséquences d'une fraude identifiée dépendent des circonstances. Par exemple, une fraude qui par ailleurs est insignifiante peut devenir importante si elle implique la direction au plus haut niveau. Dans de telles circonstances, la fiabilité des éléments recueillis précédemment peut être remise en cause, dès lors qu'il peut exister un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations obtenues, ainsi que sur l'authenticité des enregistrements et des documents comptables. Il peut également exister une possibilité de collusion impliquant des membres du personnel, la direction ou des tiers.

A53. La Norme ISA 450²¹ et la Norme ISA 700 (Révisée)²² définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application relatives à l'évaluation et au traitement des anomalies et leur incidence sur l'opinion de l'auditeur dans son rapport d'audit.

Impossibilité pour l'auditeur de poursuivre la mission (Voir par. 38)

²⁰ Norme ISA 330, paragraphe 25.

²¹ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*.

²² Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

A54. Parmi les cas exceptionnels susceptibles de remettre en cause la possibilité, pour l'auditeur, de poursuivre sa mission d'audit, on peut notamment citer les situations suivantes :

- L'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur considère comme nécessaires pour remédier à la fraude, même si celle-ci n'est pas significative au regard des états financiers ;
- L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et les conclusions des contrôles effectués révèlent un risque important de fraudes significatives et qui affectent l'ensemble des états financiers ; ou
- L'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A55. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se rencontrer, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la décision de l'auditeur de se démettre de la mission se justifie. Cette décision est influencée par des facteurs tels que les implications de la participation à la fraude d'un membre de la direction ou d'une des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (ce qui peut affecter la fiabilité des déclarations de la direction), et les conséquences pour l'auditeur de poursuivre sa mission auprès de l'entité.

A56. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales qui peuvent varier d'un pays à l'autre. Dans certains pays, par exemple, il peut avoir le droit ou l'obligation de faire une déclaration ou de rendre compte à la (aux) personne(s) l'ayant nommé ou, dans certains cas, aux autorités de régulation. Étant donné la nature exceptionnelle de ces situations et la nécessité de prendre en compte les obligations légales qui y sont liées, l'auditeur peut juger utile de demander un avis juridique pour décider s'il y a lieu de se démettre d'une mission et pour définir les autres mesures à prendre, notamment la communication éventuelle d'informations aux actionnaires, aux autorités de régulation ou à d'autres²³.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A57. Il est fréquent que dans le secteur public, l'auditeur n'ait pas la possibilité de se démettre de sa mission à cause de la nature du mandat ou de considérations d'intérêt public.

Déclarations écrites (Voir par. 39)

A58. La Norme ISA 580²⁴ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application concernant l'obtention de déclarations appropriées de la part de la

²³ Le *Code d'Éthique des Professionnels Comptables de l'IESBA* fournit des modalités d'application relatives à la communication avec l'auditeur remplaçant un auditeur existant.

²⁴ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

direction et, s'il y a lieu, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de l'audit. En plus de reconnaître le fait d'avoir rempli leur responsabilité dans la préparation des états financiers, il est important que la direction et, s'il y a lieu, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise confirment, quelle que soit la taille de l'entité, qu'elles ont assumé leur responsabilité dans la conception du contrôle interne, sa mise en œuvre et son suivi dans le but de prévenir et de détecter la fraude.

A59. Du fait de la nature même de la fraude et de la difficulté pour l'auditeur de détecter dans les états financiers les anomalies significatives provenant de fraudes, il est important que celui-ci obtienne des déclarations écrites de la direction et, s'il y a lieu, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, lui confirmant qu'elle lui a bien communiqué :

- (a) Le résultat de son évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ; et
- (b) Les fraudes commises, suspectées ou alléguées affectant l'entité dont elle a eu connaissance.

Communications à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Communication à la direction (Voir par. 40)

A60. Lorsque l'auditeur a obtenu des éléments montrant l'existence ou la possibilité d'existence d'une fraude, il est important qu'il en informe la direction à un niveau hiérarchique approprié dès que possible, même si le fait relevé peut être considéré comme sans réelle importance (par exemple, un détournement de fonds mineur commis par un salarié de l'entité occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de communiquer le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion et la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié est l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée.

Communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 41)

A61. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être faite oralement ou par écrit. La Norme ISA 260 (Révisée) précise les facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer s'il convient que la communication soit orale ou écrite²⁵. Du fait de la nature et du caractère sensible d'une fraude mettant en cause les dirigeants au plus haut niveau, ou d'une fraude qui entraîne des anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur rend compte de ces faits dès que possible et peut juger nécessaire de le faire également par écrit.

²⁵ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe A38.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

A62. Dans certains cas, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une fraude qu'il a détectée impliquant des membres du personnel qui ne sont pas membres de la direction et qui n'engendre pas une anomalie significative. De la même façon, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter être informées de tels faits. Le processus de communication entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise est facilité s'ils se mettent d'accord à un stade préliminaire de l'audit sur la nature et l'étendue de cette communication.

A63. Dans des circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut juger utile d'obtenir un avis juridique pour l'aider à décider des mesures à prendre.

Autres questions relatives à la fraude (Voir par. 42)

A64. Les autres questions relatives à la fraude à discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre, par exemple :

- Des interrogations sur la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations, par la direction, des contrôles mis en place pour prévenir et détecter la fraude et le risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives ;
- Le fait que la direction n'a pas corrigé de manière appropriée des faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, ou n'a pas répondu par des mesures appropriées à une fraude identifiée ;
- L'évaluation, par l'auditeur, de l'environnement de contrôle de l'entité, y compris les questions relatives à la compétence et à l'intégrité de la direction ;
- Les actions de la direction qui peuvent être révélatrices de faits indiquant la présentation d'informations financières mensongères, tels que le choix et l'application par la direction de méthodes comptables qui peuvent faire soupçonner qu'elle ait manipulé les résultats dans le but d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers en influençant leur perception de la performance et de la rentabilité de l'entité ;
- Des interrogations quant au caractère adéquat et à l'exhaustivité des autorisations données pour des opérations semblant ne pas entrer dans le cadre normal de l'activité.

Communications aux autorités de régulation et de contrôle (Voir par. 43)

A65. L'obligation professionnelle de l'auditeur de garder confidentielle toute information sur son client peut l'empêcher de communiquer la fraude à des tiers. Cependant, la responsabilité de l'auditeur sur le plan juridique varie d'un pays à l'autre et, dans certaines situations, la loi ou une décision judiciaire peuvent prévaloir sur le devoir de confidentialité. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a une

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

obligation légale de communiquer les fraudes aux autorités. Dans d'autres pays, l'auditeur a le devoir de révéler les anomalies constatées aux autorités dans les cas où la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives nécessaires.

- A66. L'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique pour déterminer les mesures appropriées qu'il convient de prendre en la circonstance, l'objectif étant de vérifier que ces mesures prennent en compte les différents aspects de l'intérêt public au regard de la fraude identifiée.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A67. Dans le secteur public, les obligations concernant le signalement de la fraude, qu'elle ait été ou non révélée par l'audit, peuvent être sujettes à des dispositions particulières relevant du mandat d'audit, de la législation ou de la réglementation qui s'y rapporte ou d'une autre instance.

Annexe 1

(Voir par. A25)

Exemples de facteurs de risques de fraudes

Les facteurs de risques de fraudes donnés dans cette annexe sont des exemples de cas que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Les exemples concernant les deux types de fraudes qui concernent l'auditeur que sont la présentation d'informations financières mensongères et le détournement d'actifs, sont présentés séparément. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risques sont par ailleurs classés selon les trois conditions généralement présentes lorsque des anomalies significatives provenant de fraudes sont avérées : (a) incitations/pressions, (b) opportunités, et (c) comportement/justification. Bien que les facteurs de risques présentés ci-après couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples ; en conséquence, l'auditeur peut identifier des facteurs de risque supplémentaires ou différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, les caractéristiques de sa détention ou d'autres aspects. De même, l'ordre dans lequel les exemples de facteurs de risques sont donnés ne présume en rien de leur importance ou de la fréquence de la survenance du risque.

Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

La liste ci-après donne des exemples de facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant d'informations financières mensongères :

Incitations/Pressions

La stabilité financière ou la rentabilité est menacée par la situation économique ou sectorielle ou par les conditions d'exploitation de l'entité, notamment :

- Un niveau élevé de concurrence ou la saturation du marché, accompagné d'une baisse des marges ;
- Un niveau élevé de vulnérabilité dû à des changements rapides, tels que l'évolution technologique, l'obsolescence des produits, les taux d'intérêts ;
- Une baisse importante de la demande des clients et une augmentation des faillites dans le secteur d'activité ou l'économie en général ;
- Des pertes d'exploitation faisant craindre un dépôt de bilan, une fermeture ou une offre publique hostile ;
- Des flux de trésorerie opérationnels négatifs récurrents ou l'incapacité à générer des flux de trésorerie opérationnels quand bien même l'entité dégage un résultat positif et des résultats nets en croissance ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Une croissance rapide ou une rentabilité anormale comparée notamment à celle des autres entreprises du même secteur ;
- Des nouvelles règles comptables, législatives ou réglementaires.

Pression excessive sur la direction pour atteindre des objectifs exigés ou attendus des tiers, pour des raisons telles que :

- Une rentabilité ou un niveau d'activité attendus par les analystes financiers, les investisseurs institutionnels, les principaux créanciers ou d'autres tiers (en particulier si ces attentes sont indûment élevées ou irréalistes), y compris les attentes créées par la direction, par exemple par des communiqués de presse ou des messages dans les rapports annuels exagérément optimistes ;
- La nécessité d'obtenir un financement supplémentaire, via un emprunt ou des fonds propres, pour rester compétitif, y compris pour financer des projets importants de recherche et de développement ou des investissements ;
- La faible marge de manœuvre pour faire face à des obligations relatives à la cotation en bourse ou au remboursement d'une dette ou à d'autres obligations relatives au respect des clauses des emprunts ;
- La crainte des effets négatifs, perçus ou réels, qu'aurait la publication de mauvais résultats financiers sur des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des contrats à venir.

Les informations disponibles font apparaître que la situation financière personnelle des dirigeants ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est menacée par les performances de l'entité, du fait :

- Des intérêts financiers importants qu'ils possèdent dans l'entité ;
- Qu'une part significative de leur rémunération (par exemple bonus, stock-options ou accords de rémunération différée) dépend de la réalisation d'objectifs élevés en ce qui concerne la valeur de l'action, les résultats opérationnels, la situation financière ou les cash-flows générés¹ ;
- De cautions personnelles données pour garantir les dettes de l'entité ;
- Qu'il existe une pression excessive sur la direction ou les cadres opérationnels pour satisfaire des objectifs établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris des plans d'incitation liés à des objectifs de ventes ou de rentabilité.

Opportunités

¹ Les plans d'incitation de la direction peuvent dépendre de la capacité à atteindre des objectifs liés uniquement à certains comptes ou certaines activités sélectionnées, bien que ces comptes ou activités ne soient pas significatifs pour l'entité prise dans son ensemble.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

La nature du secteur d'activité ou des opérations menées par l'entité peut créer des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- Des opérations importantes avec des parties liées qui n'entrent pas dans le cadre des opérations courantes, ou avec des parties liées non auditées ou auditées par un autre cabinet ;
- Une forte présence financière ou une position dominante dans un secteur d'activité permettant à l'entité de dicter ses règles et d'imposer ses conditions aux fournisseurs ou aux clients, ce qui peut entraîner des opérations anormales ou traitées en dehors des conditions normales du marché ;
- Des actifs, passifs, revenus ou charges basés sur des estimations importantes qui résultent de jugements subjectifs ou de situations d'incertitude difficiles à corroborer ;
- Des opérations importantes, inhabituelles ou excessivement complexes, en particulier celles réalisées en fin de période qui posent des problèmes de prééminence de la substance sur la forme ("*substance over form*") ;
- Des opérations importantes réalisées à l'étranger ou menées au niveau international dans des pays où la pratique des affaires et les cultures sont différentes ;
- Le recours à des intermédiaires que rien, au plan des affaires, ne justifie a priori ;
- Des comptes en banque importants, ou des opérations liées à des filiales ou des succursales dans des paradis fiscaux que rien, au plan des affaires, ne justifie a priori.

La surveillance exercée sur la direction est inefficace, du fait des facteurs suivants :

- Direction entre les mains d'une seule personne ou d'un petit groupe de personnes (dans une entité autre qu'une entité d'un propriétaire-gérant), sans mécanismes faisant contrepoids ;
- Inefficacité de la surveillance effectuée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur le processus d'élaboration de l'information financière et le contrôle interne.

La structure organisationnelle est complexe ou change fréquemment, ce qui se manifeste par les éléments suivants :

- Difficulté de comprendre l'organisation ou d'identifier les personnes qui ont le contrôle de l'entité ;
- Structure organisationnelle extrêmement complexe impliquant des entités avec des formes juridiques inhabituelles ou des liens hiérarchiques inhabituels ;
- Taux de rotation élevé des cadres supérieurs, des conseils juridiques ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Des composantes du contrôle interne sont déficientes du fait :

- Du suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et ceux touchant à l'élaboration de l'information financière intermédiaire (lorsqu'une publication externe est requise) ;
- Des taux de rotation élevés des collaborateurs, ou de l'inefficacité du personnel comptable, des informaticiens ou de la fonction d'audit interne ;
- De l'inefficacité du système comptable et informatique, y compris les situations impliquant des faiblesses significatives du contrôle interne.

Comportement/Justification

- Communication, mise en œuvre, promotion ou mise en application inefficace des valeurs ou des règles éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs et de règles éthiques inappropriées ;
- Participation excessive des dirigeants non concernés par les questions financières à la sélection de méthodes comptables ou la détermination d'estimations significatives, ou intérêt excessif porté à ces aspects ;
- Cas connus de violations des règles du marché financier ou d'autres dispositions législatives ou réglementaires, ou poursuites à l'encontre de l'entité, de la direction au plus haut niveau ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à la suite d'allégation de fraudes ou de non-respect de textes législatifs ou réglementaires ;
- Souci excessif de la direction de maintenir ou d'augmenter le cours des actions ou la tendance bénéficiaire ;
- Habitude de la direction à s'engager vis-à-vis des analystes financiers, créanciers et autres tiers, sur la réalisation de prévisions agressives ou irréalistes ;
- Absence de réponse en temps voulu de la direction aux faiblesses significatives du contrôle interne identifiées ;
- Volonté de la direction de recourir à des moyens inappropriés pour minimiser, pour des raisons fiscales, les résultats communiqués ;
- Mauvais moral au niveau le plus élevé de la direction ;
- Absence de distinction, par le propriétaire-dirigeant, entre les opérations de nature personnelle et celles de l'entité ;
- Désaccord entre associés dans une entité fermée ;
- Tentatives récurrentes de la direction de justifier de traitements comptables marginaux ou inappropriés en avançant qu'ils ne sont pas significatifs ;
- Relations tendues entre la direction et l'auditeur en place ou l'auditeur précédent, tels qu'en témoignent les éléments suivants :

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Désaccords fréquents avec l'auditeur en place ou l'auditeur précédent sur des questions comptables, d'audit ou de présentation de l'information financière ;
- Demandes déraisonnables faites à l'auditeur, telles que contraintes de temps irréalistes pour achever l'audit ou l'émission de son rapport ;
- Restrictions imposées à l'auditeur limitant de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou à des informations, ou les possibilités de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Attitude autoritaire de la direction à l'égard de l'auditeur, particulièrement pour tenter d'influencer les travaux d'audit, ou d'influencer le choix et le maintien du personnel assigné à la mission ou des personnes consultées dans le cadre de l'audit.

Facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs

Les facteurs de risques relatifs à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois critères généralement présents lorsqu'une fraude a été commise : (a) incitations/pressions, (b) opportunités et (c) comportement/justification. Certains des facteurs de risques relatifs aux anomalies entraînant la présentation d'informations financières mensongères peuvent également être présents dans le cas de détournements d'actifs. Par exemple, une surveillance inefficace de la direction et d'autres faiblesses du contrôle interne peuvent être l'occasion soit d'une présentation d'informations financières mensongères, soit de détournements d'actifs. Les éléments qui suivent sont des exemples de facteurs de risques relatifs aux détournements d'actifs.

Incitations/Pressions

Des engagements financiers personnels peuvent créer des pressions sur la direction ou les membres du personnel qui ont accès à la trésorerie ou aux autres actifs susceptibles d'être volés pouvant pousser ceux-ci à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les membres du personnel ayant accès à la trésorerie ou d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces membres du personnel à détourner ces actifs. Des relations conflictuelles peuvent résulter :

- Du licenciement annoncé ou attendu de membres du personnel ;
- Des changements récents ou attendus dans la rémunération du personnel ou les régimes de retraite ;
- De promotions internes, d'une rémunération ou d'autres incitations financières qui ne correspondent pas aux attentes.

Opportunités

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître l'exposition des actifs à des détournements. Par exemple, les opportunités de détourner des actifs augmentent lorsque :

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Des montants importants d'espèces sont en caisse ou manipulés ;
- Des articles en stock sont de petite taille, mais de grande valeur ou très recherchés ;
- Des actifs sont facilement monnayables, tels que des obligations au porteur, des diamants ou des microprocesseurs ;
- Des immobilisations corporelles sont de petite taille, négociables ou ne portent pas l'identification claire de leur propriétaire.

Un contrôle interne insuffisant sur des actifs peut accroître le risque de détournement de ceux-ci. Un détournement d'actifs peut se produire dans des situations comme celles décrites ci-après:

- Séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats ;
- Contrôle inadéquat des dépenses des dirigeants au plus haut niveau, tels que les frais de voyages ou autres remboursements de frais ;
- Inadéquation de la supervision exercée par la direction sur les membres du personnel responsables des actifs, par exemple supervision ou gestion inadéquate de sites éloignés ;
- Sélection inadéquate lors du recrutement du personnel qui aura accès aux actifs ;
- Inadéquation du recensement et du suivi des actifs ;
- Système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple des achats) ;
- Système inadéquat de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations corporelles ;
- Absence de rapprochements exhaustifs et en temps voulu des actifs ;
- Manque de documentation appropriée, en temps voulu, justifiant des opérations ; par exemple, sur les avoirs pour retours de marchandises ;
- Absence d'obligation de congés pour les membres du personnel assumant des fonctions essentielles de contrôle ;
- Connaissance insuffisante de l'informatique par les dirigeants, ce qui permet aux informaticiens de commettre des détournements ;
- Contrôles d'accès aux traitements informatisés inadéquats, y compris les contrôles sur les journaux d'événements recensant les anomalies et la revue de ces contrôles.

Comportement/Justification

- Indifférence à la nécessité de suivre ou de réduire les risques relatifs aux détournements d'actifs ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Absence d'intérêt pour les contrôles internes visant à pallier les détournements d'actifs, ce qui peut se manifester par un contournement des contrôles en place ou par une absence d'action correctrice à l'égard des faiblesses du contrôle interne identifiées ;
- Comportement indiquant un mécontentement ou une insatisfaction vis-à-vis de l'entité ou de la façon dont elle traite les membres de son personnel ;
- Changement d'attitude ou de style de vie qui peut indiquer qu'un détournement d'actif a été commis ;
- Tolérance à l'égard des petits vols sans importance.

Annexe 2

(Voir par. A40)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes

Les exemples qui suivent décrivent des procédures d'audit possibles afin de répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. Bien que ces procédures couvrent un large éventail de situations, elles ne sont que des exemples et, par voie de conséquence, peuvent ne pas être les plus appropriées, ni même nécessaires, dans chaque cas particulier. De même, l'ordre dans lequel elles sont données ne présume en rien de leur importance relative.

Prise en compte des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques à apporter par l'auditeur suite à son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes varieront selon les types de facteurs de risques de fraudes, leur combinaison ou les circonstances identifiées, ainsi que selon les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions qui peuvent être concernées.

Les mesures en réponse à ces risques peuvent par exemple être les suivantes :

- Visite des sites ou mise en œuvre de certains tests par surprise ou de façon non planifiée. Par exemple, observation de la prise d'inventaire physique dans des sites pour lesquels l'auditeur n'avait pas annoncé sa visite, ou comptage de la caisse à une date particulière par surprise ;
- Demande que la prise d'inventaire physique soit effectuée à la date de clôture ou à une date proche de la clôture pour réduire le risque de manipulation des mouvements entre la date de fin de comptage et la date de clôture ;
- Modification de l'approche d'audit au cours de l'exercice. Par exemple, contact verbal avec les clients et les fournisseurs en complément des confirmations écrites qui leur sont adressées, demandes de confirmation adressées à une personne spécifique à l'intérieur d'une organisation, ou recherche d'informations complémentaires ou de nature différente ;
- Revue détaillée des écritures d'inventaire de fin de trimestre ou de fin d'exercice et examen de celles qui apparaissent inhabituelles quant à leur nature ou leur montant ;
- Pour les opérations importantes ou inhabituelles, notamment celles qui se produisent à la clôture ou à une date proche de la clôture de l'exercice, examen de la possibilité qu'elles aient été réalisées avec des parties liées et investigation de leur source de financement ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Mise en œuvre de contrôles analytiques de substance sur des données non agrégées. Par exemple, comparaison des ventes et du coût des ventes par site, par ligne de produits ou par mois avec les attentes de l'auditeur ;
- Entretiens avec le personnel dont les tâches relèvent de domaines où un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes a été identifié, pour obtenir leur point de vue sur le risque et si, ou comment, des contrôles permettent d'y répondre ;
- Lorsque d'autres auditeurs indépendants interviennent lors de l'audit des états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, entretiens avec ceux-ci sur l'étendue des travaux nécessaires pour répondre au risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes relatives à des opérations ou à des activités entre ces composants ;
- Si les travaux d'un expert acquièrent une importance particulière parce que pour un poste donné des états financiers, le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes est jugé élevé, mise en œuvre de procédures supplémentaires pour valider certaines ou toutes les hypothèses retenues par l'expert, les méthodes utilisées et les résultats, et apprécier le caractère raisonnable de ceux-ci, ou mandater un autre expert à cette fin ;
- Mise en œuvre de procédures d'audit pour analyser des postes des états financiers d'ouverture précédemment audités afin de revoir comment certaines questions relatives à des estimations comptables faites à la clôture précédente, par exemple des estimations sur les retours de marchandises, se sont dénouées au cours de l'exercice contrôlé, à la lumière des informations actuellement disponibles ;
- Mise en œuvre de procédures de vérification de comptes ou d'autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux pouvant avoir été faits à des dates intermédiaires durant la période ;
- Mise en œuvre de techniques assistées par ordinateur, telles que la recherche de données pour vérifier s'il existe des anomalies dans une population ;
- Tests de la fiabilité des documents produits électroniquement ou des opérations informatisées ;
- Obtention d'éléments probants complémentaires de source externe à l'entité contrôlée.

Réponses spécifiques aux risques – Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères peuvent par exemple être les suivantes :

Comptabilisation des produits

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Mise en œuvre de procédures analytiques de substance sur les produits sur une base non agrégée ; par exemple, comparaison des produits par mois, par ligne de produits ou par division avec les périodes correspondantes de l'exercice précédent. L'utilisation de techniques assistées par ordinateur peut être utile pour identifier des opérations ou des corrélations inhabituelles ou inattendues par rapport aux produits ;
- Confirmation auprès des clients de certaines clauses des contrats pertinentes et de l'absence d'accords parallèles, dès lors que, le traitement comptable est souvent influencé par ces clauses ou ces avenants et la base de certaines ristournes ou la période à laquelle elles se rapportent est souvent mal justifiée dans la documentation. Par exemple, les critères d'acceptation de la marchandise ou du service, les conditions de livraison et de paiement, l'absence d'obligations après-vente futures ou courantes, le droit de retour de la marchandise, les garanties de reprise, ou encore les droits relatifs à l'annulation de la vente et le droit à remboursement, sont souvent des critères qu'il convient de prendre en compte dans ces situations ;
- Demande d'informations auprès du personnel de vente ou des commerciaux de l'entité, ou du conseil juridique interne de l'entité, portant sur les ventes ou les expéditions proches de la date de clôture de la période, ainsi que sur leur connaissance des termes ou des conditions inhabituelles liés à ces opérations ;
- Présence physique sur un ou plusieurs sites à la date de clôture pour observer les expéditions en cours ou sur le point d'être faites (ou pour observer les retours de marchandises en cours de traitement) et mise en œuvre de contrôles appropriés des procédures de césure des ventes et de l'inventaire entre les exercices ;
- Dans le cas où les ventes sont saisies électroniquement et traitées et enregistrées par des moyens informatiques, mise en œuvre de tests de procédures pour déterminer si elles permettent de s'assurer que les ventes sont effectives et correctement enregistrées.

Quantités en stock

- Revue de la comptabilité d'inventaire de l'entité afin d'identifier les sites ou les articles qui nécessitent une attention particulière durant le comptage physique de l'inventaire ou après celui-ci ;
- Observation de la prise d'inventaire physique dans certains sites par surprise ou dans tous les sites le même jour ;
- Comptage des quantités en stock à la date de clôture ou à une date proche de la clôture afin de réduire le risque de manipulations inappropriées durant la période entre la date de prise d'inventaire physique et la date de clôture ;
- Contrôles plus approfondis durant l'observation physique de la prise d'inventaire physique, par exemple en examinant de manière plus rigoureuse le contenu

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

d'articles emballés, la manière dont les marchandises sont empilées (sur des palettes par exemple) ou étiquetées, ainsi que la qualité (pureté, teneur, concentration) des produits liquides tels que des parfums ou des produits chimiques. Le recours à un expert peut être utile dans ces cas ;

- Comparaison des quantités de la période avec celles des périodes précédentes par type ou catégorie d'inventaire, par site ou sur la base d'autres critères, ou encore comparaison des quantités comptées à l'inventaire avec l'inventaire permanent ;
- Utilisation de techniques assistées par ordinateur pour procéder à des tests sur la compilation des quantités physiques comptées, par exemple en effectuant des tris par numéros d'étiquettes de comptage pour tester les contrôles sur ces dernières, ou par numéros de série d'article pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double.

Estimations de la direction

- Recours à un expert pour obtenir une estimation indépendante aux fins de comparaison avec celle de la direction ;
- Demande d'informations auprès de personnes extérieures à la direction ou au service comptable afin de corroborer la capacité et l'intention de la direction de prendre les mesures nécessaires à l'établissement des estimations.

Réponses spécifiques aux risques – Anomalies résultant de détournements d'actifs

Des circonstances différentes dicteront nécessairement des réponses différentes. Généralement, les contrôles d'audit à effectuer pour répondre à un risque évalué d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à des détournements d'actifs porteront sur certains soldes de comptes et flux d'opérations. Bien que dans ces circonstances, certains exemples de procédures donnés dans les deux catégories susmentionnées puissent également s'appliquer, l'étendue des travaux d'audit devra être directement liée aux informations spécifiques obtenues concernant le risque de détournements identifié.

Les réponses à l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives liées à des détournements d'actifs peuvent par exemple être les suivantes :

- Comptage des espèces en caisse à la date de clôture ou à une date proche ;
- Demandes de confirmation directe auprès des clients des mouvements dans leur compte (y compris les avoirs émis, les retours de marchandises ainsi que les dates auxquelles les règlements ont été faits) pour la période contrôlée ;
- Analyse du recouvrement de créances dépréciées ;
- Analyse des ruptures de stock par site ou par type de produits ;
- Comparaison des principaux ratios de stock avec ceux du secteur ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Revue des documents justifiant de l'enregistrement de l'écart négatif d'inventaire dans la comptabilité d'inventaire permanent ;
- Comparaison informatique de la liste des fournisseurs avec la liste des membres du personnel pour identifier d'éventuelles concordances d'adresses ou de numéros de téléphone;
- Recherche informatique à partir des dossiers personnels des membres du personnel afin de déceler des adresses, des numéros de membres du personnel, d'identification fiscale ou de numéros de comptes bancaires apparaissant en double ;
- Revue des dossiers personnels des membres du personnel afin de détecter ceux qui contiennent peu ou pas d'indication d'un emploi réel, comme par exemple l'absence d'évaluation de leurs performances ;
- Analyse des ristournes accordées et des retours de marchandises pour détecter des cas particuliers ou des tendances inhabituelles ;
- Demande de confirmations des clauses spécifiques de contrats auprès des tiers ;
- Obtention d'éléments montrant que les contrats sont exécutés conformément aux clauses prévues ;
- Revue de la validité de dépenses importantes et inhabituelles ;
- Examen de l'autorisation et de la valeur portée au bilan des prêts accordés aux dirigeants et à des parties liées ;
- Appréciation du niveau et de la validité des notes de frais des dirigeants.

Annexe 3

(Voir par. A49)

Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes

La liste ci-après donne des exemples de situations qui peuvent indiquer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, illustrées par :

- Des opérations qui ne sont pas totalement enregistrées, pas enregistrées en temps voulu, ou enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité ;
- Des soldes de comptes ou d'opérations non justifiés ou non autorisés ;
- Des ajustements de dernière minute qui affectent les résultats de manière significative ;
- Le constat que les membres du personnel ont la possibilité d'accéder à des systèmes ou à des enregistrements comptables sans que leurs fonctions ne le justifient ;
- Des affirmations ou des plaintes auprès de l'auditeur concernant des fraudes alléguées.

Justifications contradictoires ou manquantes, telles que :

- De la documentation manquante ;
- Des documents qui semblent avoir été altérés ;
- Des documents n'existant que sous forme électronique ou de photocopies, alors que l'on s'attend à trouver les documents originaux ;
- Des montants importants en rapprochement non expliqués ;
- Des variations inhabituelles dans les postes du bilan, ou des variations importantes dans les tendances constatées ou dans les ratios ou les corrélations de bilan ou de compte de résultats, par exemple des comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation ;
- Des réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles de la part de la direction ou des membres du personnel aux demandes de renseignements formulées ou résultant des procédures analytiques ;
- Des différences inhabituelles entre la comptabilité de l'entité et les réponses reçues aux demandes de confirmations externes ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- De nombreux mouvements au crédit ou d'autres ajustements en nombre important enregistrés dans les comptes de créances ;
- Des différences inexpliquées ou expliquées de façon inadéquate entre la comptabilité auxiliaire clients et le compte collectif du grand livre, ou entre les relevés de comptes clients et la comptabilité auxiliaire clients ;
- Des chèques compensés manquants ou inexistants dans les cas où les chèques compensés sont retournés à l'entité avec les relevés de banque ;
- L'absence de stocks ou d'actifs physiques d'importance ;
- La non-disponibilité ou l'absence de documentation électronique, en contradiction avec la pratique ou la politique de conservation des enregistrements définies par l'entité ;
- Un plus faible taux de réponse aux demandes de confirmations externes que celui attendu ou, au contraire, un taux beaucoup plus élevé ;
- L'incapacité à produire la documentation relative au développement ou aux tests portant sur les modifications de systèmes-clés lorsque ces systèmes sont déployés ou modifiés en cours d'exercice.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, y compris :

- Le refus de donner accès à la comptabilité, aux sites et à certains membres du personnel, clients, fournisseurs ou autres tiers auprès desquels des éléments probants pourraient être obtenus ;
- La pression excessive, en termes de délai, exercée par la direction pour résoudre des questions complexes ou des sujets contentieux ;
- Des plaintes de la direction concernant la façon dont l'audit se déroule, ou la volonté de la direction d'intimider les membres de l'équipe affectée à la mission, notamment lors de l'appréciation critique par l'auditeur de la validité d'éléments probants ou dans le cadre de la résolution de désaccords potentiels avec la direction ;
- Une lenteur inhabituelle de l'entité à fournir les informations demandées ;
- La réticence de la direction à faciliter l'accès de l'auditeur aux fichiers informatiques clés dans le but de procéder à des tests à l'aide de techniques assistées par ordinateur ;
- Le refus de donner accès aux principales installations informatiques et au personnel informatique, y compris le personnel chargé de la sécurité de l'exploitation et du développement de systèmes ;
- La réticence de la direction à amender ou à réviser les informations fournies dans les états financiers pour les rendre plus complètes ou plus explicites ;

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIERE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- La réticence de la direction à entreprendre des actions en temps voulu liées aux faiblesses du contrôle interne identifiées.

D'autres aspects peuvent inclure :

- La réticence de la direction à permettre à l'auditeur de s'entretenir hors de sa présence avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Des méthodes comptables qui paraissent s'écarter des pratiques du secteur ;
- Des modifications fréquentes dans les estimations comptables qui ne semblent pas résulter de changements dans les circonstances ;
- Le fait que des entorses au code de conduite de l'entité soient tolérées.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 250, Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 250

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Incidence des textes législatifs et réglementaires	2
Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires	3-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectifs	10
Définition	11
Diligences requises	
Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires	12 – 17
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté.....	18 – 21
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes	22 – 28
Documentation.....	29
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires	A1 – A6
Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires	A7 – A12
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté	A13 – A18
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes	A19 – A20
Documentation.....	A21

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation incombant à l'auditeur de prendre en considération les textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers. La présente norme ISA ne s'applique pas aux autres missions d'assurance dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de vérifier et de produire un rapport distinct sur le respect de textes législatifs ou réglementaires spécifiques.

Incidence des textes législatifs et réglementaires

2. L'incidence des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers varie considérablement. Les textes législatifs et réglementaires auxquels est assujettie une entité constituent le cadre législatif et réglementaire. Les dispositions de certains textes législatifs ou réglementaires ont une incidence directe sur les états financiers d'une entité, en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers. D'autres textes législatifs ou réglementaires prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer son activité, mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leur activité dans des secteurs très réglementés (par exemple les banques ou les sociétés de l'industrie chimique). D'autres sont soumises seulement aux nombreux textes législatifs et réglementaires qui régissent la conduite des affaires en général (tels que ceux concernant la santé et la sécurité au travail, ou l'égalité des chances dans l'emploi). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. A1 – A6)

3. Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires applicables, y compris des textes législatifs et réglementaires qui fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers d'une entité.

Responsabilité de l'auditeur

4. Les diligences requises par la présente Norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier, dans les états financiers, les anomalies significatives résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité de

prévenir le non-respect de ces textes, et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect pour tous ces textes.

5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs¹. Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers, l'auditeur tient compte du cadre législatif et réglementaire applicable. En raison des limites inhérentes à un audit, il subsiste inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA². Dans le contexte des textes législatifs et réglementaires, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues pour des raisons telles que :

- L'existence de nombreux textes législatifs et réglementaires, touchant principalement aux aspects opérationnels d'une entité, qui, généralement, n'ont pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité servant à l'élaboration de l'information financière ;
- Le fait que le non-respect de textes peut impliquer des actes visant à dissimuler celui-ci, par exemple la collusion, l'établissement de faux, la non-comptabilisation délibérée d'opérations, le contournement des contrôles par la direction ou de fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur ;
- Le fait que seul un tribunal peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire.

En règle générale, plus le cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire est éloigné des événements et des opérations reflétées dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en ait connaissance ou qu'il puisse identifier qu'il s'agit d'un cas de non-respect des textes.

6. La présente Norme ISA fait une distinction dans les obligations incombant à l'auditeur quant au respect des textes législatifs et réglementaires, selon deux catégories différentes :
- (a) Les dispositions des textes législatifs et réglementaires, tels que ceux ayant trait à la fiscalité et aux retraites, dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers (voir par. 13) ; et

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 5.

² Norme ISA 200, paragraphe A53-A54.

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- (b) Les autres textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas d'incidence directe sur la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers, mais dont le respect peut être essentiel pour certains aspects opérationnels de l'activité, ou pour qu'une entité soit à même de poursuivre ses activités, ou encore pour éviter de lourdes sanctions (par exemple, le respect des termes d'un accord de licence, de ratios réglementaires de solvabilité ou de la réglementation sur l'environnement) ; le non-respect de tels textes législatifs et réglementaires peut, en conséquence, avoir une incidence significative sur les états financiers (voir par. 14).
7. La présente Norme ISA requiert des diligences différentes pour chacune des catégories de textes législatifs et réglementaires mentionnées ci-dessus. Pour la catégorie visée au paragraphe 6(a), l'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires concernés. Pour celle visée au paragraphe 6(b), la responsabilité de l'auditeur se limite à la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.
8. L'auditeur est tenu, aux termes de la présente Norme ISA, de rester attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se forger une opinion sur les états financiers l'amènent à identifier ou à suspecter des cas de non-respect des textes. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la Norme ISA 200³, est important dans ce contexte, compte tenu du volume de textes législatifs et réglementaires qui affectent une entité.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers ;

³ Norme ISA 200, paragraphe 15.

- (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
- (c) Apporter une réponse appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Définition

11. Pour les besoins des normes ISA, on entend par :

Non-respect des textes – Des omissions ou des actes commis intentionnellement ou non par l'entité, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. De tels actes englobent les opérations conclues par l'entité, en son nom propre ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou des membres du personnel. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités opérationnelles de l'entité), commises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou des membres du personnel de l'entité.

Diligences requises

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

12. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁴, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :
- (a) Du cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et
 - (b) De la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par. A7)
13. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers. (Voir par. A8)
14. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes, visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers (Voir par. A9 – A10) :

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 11.

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- (a) S'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et
 - (b) Examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de régulation.
15. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires. (Voir par. A11)
16. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été signalés. (Voir par. A12)
17. En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles prévues aux paragraphes 12-16.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

18. Lorsque l'auditeur vient à avoir connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (Voir par. A13)
- (a) Prendre connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ; et
 - (b) Obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers. (Voir par. A14)
19. Lorsque l'auditeur suspecte un cas de non-respect des textes, il doit s'entretenir de cette question avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité se conforme aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes sur les états financiers peut être significative, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir par. A15 – A16)

20. Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit.
21. L'auditeur doit apprécier les implications du non-respect des textes pour d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre des mesures appropriées. (Voir par. A17 – A18)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

22. À moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, ne soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués⁵, l'auditeur doit communiquer à ces personnes les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces cas sont manifestement sans conséquence.
23. Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 22 est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible.
24. Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité directement supérieure au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à informer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

Communication des cas de non-respect des textes dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers

25. Lorsque l'auditeur conclut que le non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers et que cette question n'a pas été correctement prise en considération dans ces derniers, il doit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée),

⁵ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

exprimer une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable, sur les états financiers⁶.

26. Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettraient d'apprécier si des cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, au motif d'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).
27. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait de limitations imposées par les circonstances, plutôt que par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités de régulation et de contrôle

28. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer s'il a l'obligation de signaler ces cas à des tiers extérieurs à l'entité. (Voir par. A19 – A20)

Documentation

29. L'auditeur doit inclure, dans la documentation d'audit, les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, ainsi que le résultat des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des tiers extérieurs à l'entité⁷. (Voir par. A21)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 3)

- A1. Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des textes législatifs et réglementaires. Ces textes peuvent avoir une incidence sur les états financiers d'une entité de différentes manières : par exemple, ils peuvent, de la façon la plus directe, affecter des informations spécifiques que l'entité a

⁶ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 7-8.

⁷ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

l'obligation de fournir dans ses états financiers ou prescrire le référentiel comptable à appliquer. Ils peuvent aussi conférer des droits et obligations à l'entité, dont certains seront reflétés dans ses états financiers. En outre, les textes législatifs et réglementaires peuvent prévoir des sanctions en cas de non-respect de leurs dispositions.

A2. La liste suivante donne des exemples de politiques et procédures qu'une entité peut mettre en œuvre pour contribuer à la prévention et à la détection des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires :

- Suivi du respect des obligations légales et mise en place de procédures conçues pour s'assurer que ces obligations sont satisfaites ;
- Définition et mise en œuvre de systèmes appropriés de contrôle interne ;
- Rédaction, publication et application d'un code de bonne conduite ;
- Contrôle de la formation correcte des membres du personnel et de leur compréhension du code de bonne conduite ;
- Suivi de l'application du code de bonne conduite et mise en place de mesures disciplinaires appropriées pour le personnel qui l'enfreint ;
- Recrutement de conseils juridiques pour aider au suivi du respect des obligations légales ;
- Tenue d'un recueil des textes législatifs et réglementaires importants auxquels l'entité est soumise dans son secteur d'activité et d'un registre des réclamations reçues.

Dans des entités plus importantes, ces politiques et procédures peuvent être complétées par l'attribution de responsabilités spécifiques :

- A une fonction d'audit interne ;
- A un comité d'audit ;
- A une fonction de contrôle de conformité.

Responsabilité de l'auditeur

A3. Le non-respect, par l'entité, des textes législatifs et réglementaires peut entraîner une anomalie significative dans les états financiers. La détection de cas de non-respect des textes, quel qu'en soit le caractère significatif, peut affecter d'autres aspects de l'audit, et notamment l'appréciation portée par l'auditeur sur l'intégrité de la direction ou des membres du personnel.

A4. La question de savoir si un acte constitue un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires est une question d'ordre juridique, qui dépasse généralement la

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

compétence professionnelle de l'auditeur. Néanmoins, sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité et de l'industrie, ou du secteur d'activité dans laquelle elle opère peuvent lui fournir une base pour apprécier si certains actes, dont il vient à avoir connaissance, peuvent constituer des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires.

- A5. En application d'obligations légales spécifiques, l'auditeur peut être tenu d'indiquer expressément, dans le cadre de l'audit des états financiers, si l'entité s'est conformée à certaines dispositions de textes législatifs ou réglementaires. Dans ces cas, la Norme ISA 700 (Révisée)⁸ ou la Norme ISA 800 (Révisée)⁹ traite de la façon de s'acquitter de ces obligations dans le rapport d'audit. En outre, lorsqu'il existe de telles obligations légales spécifiques, il peut être nécessaire de prévoir, dans le programme de travail, des tests appropriés pour vérifier le respect de ces dispositions des textes législatifs et réglementaires.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A6. Dans le secteur public, des obligations additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur concernant la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir trait à l'audit des états financiers ou qui peuvent s'étendre à d'autres aspects des activités de l'entité.

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Prise de connaissance du cadre législatif et réglementaire (Voir par. 12)

- A7. Pour acquérir une connaissance générale du cadre législatif et réglementaire et de la façon dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :
- Mettre à profit sa connaissance actuelle du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire et d'autres facteurs externes la concernant ;
 - Mettre à jour sa connaissance des textes législatifs et réglementaires qui fixent directement les règles pour déterminer les montants à enregistrer et les informations à fournir dans les états financiers ;
 - S'enquérir auprès de la direction des autres textes législatifs ou réglementaires dont on peut s'attendre à ce qu'ils aient une incidence fondamentale sur les activités de l'entité ;
 - S'enquérir, auprès de la direction, des politiques et des procédures mises en place par l'entité pour s'assurer du respect des textes législatifs et réglementaires ; et

⁸ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 43.

⁹ Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers - Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à caractère spécifique*, paragraphe 11.

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- S'enquérir, auprès de la direction, des politiques et des procédures adoptées pour identifier, évaluer et comptabiliser les réclamations provenant de litiges.

Textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers (Voir par. 13)

A8. Certains textes législatifs et réglementaires sont en vigueur de longue date, connus de l'entité ainsi que de l'industrie ou du secteur d'activité dans laquelle ou lequel elle opère et ont une conséquence sur les états financiers de l'entité (comme cela est décrit au paragraphe 6(a)). Ces textes peuvent concerner, par exemple :

- La forme et le contenu des états financiers ;
- Des problématiques spécifiques au secteur d'activité et propres à l'élaboration de l'information financière ;
- La manière de comptabiliser des opérations résultant d'un contrat avec l'administration ; ou
- Le provisionnement ou la reconnaissance de la charge d'impôt ou des coûts en matière de retraite.

Certaines dispositions de ces textes législatifs et réglementaires peuvent directement concerner des assertions particulières propres aux états financiers (par exemple, le caractère exhaustif de la provision pour impôt sur le résultat), tandis que d'autres peuvent directement concerner les états financiers pris dans leur ensemble (par exemple, les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'objectif de la diligence requise au paragraphe 13 est, pour l'auditeur, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers conformément aux dispositions applicables de ces textes législatifs et réglementaires.

Le non-respect d'autres dispositions de ces textes législatifs et réglementaires et d'autres textes législatifs et réglementaires peut entraîner des amendes, des actions en justice ou d'autres conséquences pour l'entité, dont le coût peut avoir à être enregistré dans les états financiers, mais il n'est cependant pas considéré comme ayant une incidence directe sur ceux-ci, comme décrit au paragraphe 6(a).

Procédures à mettre en œuvre pour identifier les cas de non-respect des textes – Autres textes législatifs et réglementaires (Voir par. 14)

A9. Certains autres textes législatifs et réglementaires peuvent demander une attention particulière de la part de l'auditeur, du fait qu'ils ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité (comme décrit au paragraphe 6(b)). Le non-respect de ces textes ayant une incidence fondamentale sur les activités de l'entité peut entraîner une cessation de celles-ci, ou remettre en cause la continuité d'exploitation. Par exemple, le

non-respect des obligations prévues par une licence d'exploitation accordée à l'entité ou par une autre autorisation relative à la conduite de ses activités pourrait avoir une telle incidence (par exemple, dans le cas d'une banque, le non-respect des exigences en matière de fonds propres ou de placements). Il existe également de nombreux textes législatifs et réglementaires concernant principalement les aspects opérationnels d'une entité qui, généralement, n'affectent pas les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité servant à l'élaboration de l'information financière.

A10. Étant donné que les conséquences des autres textes législatifs et réglementaires sur l'élaboration de l'information financière peuvent varier en fonction de la nature des activités de l'entité, les procédures d'audit requises par le paragraphe 14 ont pour objet de porter à l'attention de l'auditeur les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.

Cas de non-respect des textes portés à l'attention de l'auditeur par d'autres procédures d'audit (Voir par. 15)

A11. Des procédures d'audit mises en œuvre pour se forger une opinion sur les états financiers peuvent révéler à l'auditeur des cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires. De telles procédures d'audit peuvent notamment inclure :

- La lecture de procès-verbaux ;
- Des demandes d'information auprès de la direction et du conseil juridique interne ou externe de l'entité sur les contentieux, les réclamations et les avis d'imposition reçus ; et
- La mise en œuvre de tests de détail sur des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies.

Déclarations écrites (Voir par. 16)

A12. Parce que l'incidence des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent des informations nécessaires sur la connaissance qu'a la direction de cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires, dont l'incidence sur les états financiers peut être significative. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas en soi d'éléments probants suffisants et appropriés et, en conséquence, n'affectent pas la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir¹⁰.

¹⁰ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 4.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 18)

A13. L'existence des faits suivants ou une information à ce sujet, dont l'auditeur viendrait à avoir connaissance, peut être l'indication d'un non-respect de textes législatifs et réglementaires :

- Investigations par des organismes de contrôle ou des autorités gouvernementales, ou paiements d'amendes ou de sanctions ;
- Règlements de services non spécifiés ou prêts consentis à des consultants, à des parties liées, à des membres du personnel ou à des fonctionnaires ;
- Commissions sur ventes, ou honoraires à des agents, apparaissant comme excessifs par rapport à ceux ordinairement versés par l'entité ou dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services rendus réellement ;
- Achats effectués à des prix très supérieurs ou très inférieurs au prix du marché ;
- Paiements inhabituels en numéraire, achats réglés par des chèques au porteur ou transferts sur des comptes bancaires numérotés ;
- Opérations inhabituelles avec des sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux ;
- Paiements de marchandises ou de services effectués dans un autre pays que le pays d'origine des marchandises ou des services ;
- Règlements effectués en l'absence de documentation du contrôle des changes ;
- Constat que le système d'information ne procure pas, de par sa conception ou fortuitement, une trace d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants ;
- Opérations non autorisées ou incorrectement comptabilisées ;
- Commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur (Voir par. 18(b))

A14. Les questions pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des incidences potentielles sur les états financiers incluent :

- Les conséquences financières potentielles du non-respect des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers, notamment la condamnation à des amendes, à des sanctions ou à des dommages et intérêts, la menace d'expropriation d'actifs, la cessation forcée d'activités et des contentieux ;
- Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles requièrent ou non qu'une information soit fournie dans les états financiers ;

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

- Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles sont d'une importance telle qu'elles remettent en cause la présentation sincère des états financiers, voire qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers trompeurs.

Procédures d'audit (Voir par. 19)

A15. L'auditeur peut s'entretenir de ses constatations avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise si celles-ci sont en mesure de fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut confirmer que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font la même analyse que lui des faits et circonstances entourant les opérations ou événements ayant conduit à la possibilité d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires.

A16. Lorsque la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne lui fournissent pas d'informations suffisantes montrant que l'entité se conforme réellement aux textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut juger opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe de l'entité sur les textes législatifs et réglementaires applicables en l'espèce, y compris sur la possibilité de fraudes, ainsi que sur les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il ne juge pas opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe de l'entité, ou s'il n'est pas convaincu par l'avis de ce conseil, l'auditeur peut juger approprié de consulter son propre conseil juridique sur la question de savoir si l'entité contrevient à un texte législatif ou réglementaire, sur les conséquences juridiques éventuelles, incluant la possibilité d'une fraude, et sur les mesures qu'il pourrait prendre, le cas échéant.

Appréciation des implications du non-respect des textes (Voir par. 21)

A17. Conformément au paragraphe 21, l'auditeur apprécie les implications du non-respect des textes pour d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les implications de cas particuliers de non-respect des textes identifiés par l'auditeur dépendront du lien qui existe entre, d'une part, l'acte commis et sa dissimulation éventuelle et, d'autre part, les mesures de contrôle spécifiquement mises en œuvre et le niveau de la direction ou des membres du personnel impliqués, notamment lorsque ceux-ci appartiennent au niveau d'autorité le plus élevé au sein de l'entité.

A18. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut se demander s'il est nécessaire de se démettre de sa mission, lorsque ceci est permis par la loi ou la réglementation applicable, lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère appropriées en l'espèce, même si le cas de non-respect des textes n'a pas d'incidence significative sur les états financiers. Lorsqu'il s'interroge sur la nécessité de se démettre de sa mission,

l'auditeur peut envisager de demander un avis juridique. S'il lui est impossible de se démettre de sa mission, il peut envisager des mesures alternatives, y compris la description du non-respect des textes dans le paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit¹¹.

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas de non-respect des textes aux autorités de régulation ou de contrôle
(Voir par. 28)

A19. L'obligation professionnelle de l'auditeur de garder confidentielles les informations sur son client peut l'empêcher de communiquer à des tiers les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, les responsabilités légales de l'auditeur varient selon les pays et, dans certaines situations, l'obligation professionnelle de confidentialité peut être levée par la loi ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier a l'obligation légale de signaler la survenance, ou la survenance suspectée, des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires aux autorités de surveillance. De même, dans certains pays, il a le devoir de signaler aux autorités les anomalies pour lesquelles la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas de mesures correctives. Dans ce cas, l'auditeur peut juger approprié d'obtenir un avis juridique sur les mesures à prendre.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A20. L'auditeur d'une entité du secteur public peut avoir l'obligation de signaler les cas de non-respect des textes au pouvoir législatif ou à d'autres autorités gouvernementales ou d'en faire état dans son rapport d'audit.

Documentation (Voir par. 29)

A21. La documentation de l'auditeur portant sur les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires peut inclure, par exemple :

- La copie de notes ou de documents ;
- Des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des tiers à l'entité.

¹¹ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 8.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 260 (Révisée), Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 260 (Révisée)

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-3
L'objectif de la communication	4-7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Diligences requises	
Personnes constituant le gouvernement d'entreprise	11-13
Points à communiquer	14-17
Processus de communication.....	18-22
Documentation	23
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A1-A8
Points à communiquer	A9–A36
Processus de communication.....	A37-A53
Documentation	A54
Annexe 1 : Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA	
Annexe 2 : Aspects qualitatifs des pratiques comptables	

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. Bien que la présente Norme ISA s'applique indifféremment quelle que soit la structure de gouvernance ou la taille de l'entité, des aspects particuliers sont à considérer lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et dans le cas d'entités cotées. La présente Norme ISA ne définit pas de diligences requises concernant la communication de l'auditeur avec la direction ou les propriétaires d'une entité à moins que ne leur soit également dévolu un rôle de gouvernance.
2. La présente Norme ISA a été écrite dans le cadre d'un audit d'états financiers, mais peut aussi être applicable, après les adaptations nécessaires, dans les cas d'audits d'autres informations historiques lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de surveiller l'établissement de telles informations.
3. En raison de l'importance d'un processus d'échange efficace dans le cadre d'un audit d'états financiers, la présente Norme ISA fournit un cadre général pour la communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et identifie quelques-uns des points spécifiques sur lesquels doit porter la communication. Des points supplémentaires sur lesquels communiquer, qui viennent compléter les exigences de la présente Norme ISA, sont identifiés dans d'autres Normes ISA (voir Annexe 1). En outre, la Norme ISA 2651 fixe les obligations spécifiques concernant la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des faiblesses significatives du contrôle interne que l'auditeur a identifiées lors de l'audit. Il peut être requis par la loi ou la réglementation, par des accords avec l'entité, ou par des exigences supplémentaires applicables à la mission, par exemple par les normes d'un institut comptable professionnel national, de communiquer sur d'autres points qui ne sont pas prévus par la présente Norme ISA ou d'autres Normes ISA. Rien dans la présente Norme ISA n'exclut la possibilité pour l'auditeur de communiquer sur tout autre point aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A33-A36)

¹ Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

L'objectif de la communication

4. La présente Norme ISA met en particulier l'accent sur les communications de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, un processus d'échange efficace est important pour aider :
 - (a) L'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre les points relatifs à l'audit dans son contexte et à développer une relation de travail constructive. Cette relation se construit tout en préservant l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur ;
 - (b) L'auditeur à obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit. Par exemple, ces personnes peuvent aider l'auditeur à prendre connaissance de l'entité et de son environnement, à identifier les sources appropriées d'éléments probants, et lui fournir des informations concernant des transactions ou des événements spécifiques ; et
 - (c) Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à remplir leurs responsabilités de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière, réduisant ainsi les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.
5. Bien que l'auditeur ait à communiquer sur les points requis par la présente Norme ISA, la direction a également une responsabilité de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les points ayant trait à la gouvernance. La communication par l'auditeur n'exonère pas la direction de cette responsabilité. De la même façon, la communication par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des points que l'auditeur est tenu de leur communiquer n'exonère pas ce dernier de son obligation de les leur communiquer également. La communication sur ces points par la direction peut, cependant, affecter la forme ou le moment de leur communication par l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
6. Une communication claire des points dont la communication est requise par les Normes ISA fait partie intégrante de chaque audit. Les Normes ISA ne requièrent pas de l'auditeur, cependant, de mettre en œuvre des procédures spécifiques pour identifier tout autre point à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
7. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certains points aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une autorité appropriée sur un fait illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et celles de communication peuvent être complexes. Dans de telles situations, l'auditeur peut envisager de solliciter un avis juridique.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- (a) De communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et de donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;
 - (b) D'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;
 - (c) De fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour ces personnes au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ; et
 - (d) De promouvoir un processus d'échange efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Définitions

10. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
- (a) Personnes constituant le gouvernement d'entreprise – Personne(s) ou organe(s) (par exemple : une fiduciaire de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction, par exemple certains membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

public, ou le propriétaire-dirigeant. Pour plus de détail sur la diversité des structures de gouvernance, voir les paragraphes A1-A8 ;

- (b) Direction – Personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des activités de l'entité. Pour certaines entités dans certains pays, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant.

Diligences requises

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise

11. L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer au sein de la structure de gouvernance de l'entité. (Voir par. A1-A4)

Communication avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. Si l'auditeur communique avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec l'organe de gouvernance. (Voir par. A5-A7)

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité

13. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, par exemple dans une petite entreprise où le propriétaire unique dirige l'entité et où aucune autre personne ne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les points visés dans la présente Norme ISA sont communiqués à la (aux) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, ils n'ont pas à être de nouveau communiqués à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance. Ces points sont énumérés au paragraphe 16(c). L'auditeur doit néanmoins s'assurer du fait que la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction permette d'informer de façon adéquate toutes celles avec lesquelles il communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances. (Voir par. A8)

Points à communiquer

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

14. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :
- (a) Qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - (b) Que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A9-A10)

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus

15. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, y compris les risques importants qu'il a identifiés. (Voir par. A11-A16)

Éléments importants relevés lors de l'audit

16. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : (Voir par. A17-A18)
- (a) Son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons pour lesquelles il considère qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la plus appropriée dans les circonstances particulières de l'entité ; (Voir par. A19-A20)
 - (b) Les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées lors de l'audit ; (Voir par. A21)
 - (c) A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité :
 - (i) Les points importants, relevés lors de l'audit qui ont été discutés , ou ont fait l'objet d'une correspondance, avec la direction ; et (Voir par. A22)
 - (ii) Les déclarations écrites que l'auditeur a demandées ;
 - (d) Le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

de son rapport d'audit ; et (Voir par. A23 à A25)

- (e) Tout autre point important relevé lors de l'audit, qui, selon son propre jugement professionnel, est pertinent dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. (Voir par. A26-A28)

Indépendance de l'auditeur

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- (a) Une déclaration selon laquelle l'équipe affectée à la mission et d'autres membres du personnel du cabinet si nécessaire, le cabinet et, le cas échéant, les cabinets du réseau, se sont conformés aux règles d'éthique relatives à l'indépendance ; et
- (i) Toutes les relations et autres points entre le cabinet, les cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement apparaître comme portant atteinte à l'indépendance. Cela doit inclure le montant total des honoraires facturés à l'entité, ou aux composants contrôlés par elle, par le cabinet ou les cabinets membres du réseau durant la période couverte par les états financiers au titre de l'audit ainsi que des services autres que d'audit. Ces honoraires doivent être ventilés par nature afin de permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'évaluer l'impact de ces services sur l'indépendance de l'auditeur ; et
- (ii) Les mesures de sauvegarde prises pour éliminer les atteintes identifiées à l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable. (Voir par. A29-A32)

Processus de communication*Définition du processus de communication*

18. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications. (Voir par. A37-A45)

Forme et contenu de la communication

19. L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les éléments importants relevés lors de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication verbale ne serait pas appropriée. Les communications écrites n'ont pas à comprendre tous les points relevés lors de l'audit.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

(Voir par. A46-A48)

20. L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de l'indépendance de l'auditeur lorsque cela est requis en application du paragraphe 17.

Calendrier des communications

21. L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A49-A50)

Caractère approprié du processus de communication

22. L'auditeur doit évaluer si le échange réciproque avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été adéquat pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sa capacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A51-A53)

Documentation

23. Lorsque des éléments devant être communiqués en application de la présente Norme ISA le sont verbalement, l'auditeur doit les consigner dans sa documentation d'audit, avec la date et la liste des personnes auxquelles ils ont été communiqués. Lorsque des éléments ont été communiqués par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de cette communication comme faisant partie de la documentation d'audit². (Voir par. A54)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Personnes constituant le gouvernement d'entreprise** (Voir par. 11)

- A1. Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, reflétant les influences de cultures et de contextes juridiques différents, de la taille et du mode de propriété de l'entité. Par exemple :
- Dans certains pays, il existe un conseil de surveillance (entièrement ou principalement non-exécutif) juridiquement distinct du comité exécutif (ayant vocation à diriger) (structure bicéphale). Dans d'autres pays, les fonctions de

² Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et A6.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

surveillance et d'exécutif relèvent de la responsabilité juridique d'un seul conseil, ou conseil unique (structure monocéphale);

- Dans certaines entités, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent des fonctions qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, par exemple, celles d'administrateur de la société. Dans d'autres, par exemple certaines entreprises relevant des pouvoirs publics, un organe ne faisant pas partie de l'entité est responsable de la gouvernance ;
- Dans certains cas, quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Dans d'autres, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction se composent de personnes différentes ;
- Dans certains cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de l'approbation³ des états financiers de l'entité (dans d'autres cas, la direction a cette responsabilité).

A2. Dans la plupart des entités, le gouvernement d'entreprise relève de la responsabilité collective d'un organe de gouvernance, tel qu'un conseil d'administration, un conseil de surveillance, des associés, des propriétaires, un comité de direction, un conseil de gouverneurs, des fondés de pouvoir, ou des personnes équivalentes. Dans les plus petites entités, cependant, une seule personne peut être responsable de la gouvernance, par exemple le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'y a pas d'autres propriétaires, ou un fondé de pouvoir agissant seul. Lorsque la gouvernance est exercée collectivement, un sous-groupe, tel un comité d'audit ou même une personne seule, peut être chargé de tâches spécifiques afin d'assister l'organe de gouvernance à assumer ses responsabilités. De manière alternative, un sous-groupe ou une personne seule peut avoir des responsabilités spécifiques prévues par la loi qui diffèrent de celles de l'organe de gouvernance.

A3. Une telle diversité de situations signifie qu'il n'est pas possible dans la présente Norme ISA de préciser pour tous les audits la (les) personne(s) avec qui l'auditeur est amené à communiquer sur des points particuliers. De même, dans certains cas, la (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) ne pas être clairement identifiable(s) à partir du cadre juridique ou d'autres circonstances de la mission ; par exemple dans les entités où la structure de gouvernance n'est pas formellement définie, telles que certaines entités familiales, certaines associations à

³ Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A68 de la Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, avoir la responsabilité de l'approbation des états financiers signifie dans ce contexte avoir la responsabilité de confirmer que tous les états financiers qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

but non lucratif, et certaines entreprises relevant des pouvoirs publics. Dans de telles situations, l'auditeur peut être amené à discuter et à se mettre d'accord avec la personne qui l'a nommé sur la (ou les) personne(s) avec qui communiquer. Pour décider avec qui communiquer, la connaissance de l'auditeur de la structure de gouvernance de l'entité et de son fonctionnement acquise en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁴ est pertinente. La (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) varier en fonction des points à communiquer.

- A4. La Norme ISA 600 comprend des points spécifiques à communiquer par les auditeurs du groupe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise⁵. Lorsque l'entité est l'un des composants du groupe, la (les) personne(s) appropriée(s) avec laquelle (lesquelles) l'auditeur du composant communique dépend(ent) des circonstances de la mission et des points sur lesquels porte la communication. Dans certains cas, plusieurs composants peuvent exercer les mêmes activités en appliquant un système de contrôle interne et des pratiques comptables identiques. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ces composants sont les mêmes (par exemple un conseil d'administration commun), les doubles emplois peuvent être évités en traitant de manière concomitante ces composants pour les besoins de la communication.

Communication avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

- A5. Lorsque l'auditeur envisage de communiquer avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut prendre en considération des points tels que :
- Les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance ;
 - La nature des points à communiquer ;
 - Les exigences législatives et réglementaires pertinentes ;
 - Le fait que le sous-groupe a, ou non, l'autorité pour prendre les mesures concernant l'information communiquée et peut fournir des informations et explications complémentaires dont l'auditeur peut avoir besoin.

- A6. Lorsqu'il décide de la nécessité de communiquer également l'information, sous une forme exhaustive ou résumée, à l'organe de gouvernance, l'auditeur peut être influencé par son évaluation de la manière, efficace et appropriée ou non, avec

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

⁵ Norme ISA 600, *Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 49.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

laquelle le sous-groupe communique les points concernés à l'organe de gouvernance. Il peut rendre explicite lors de l'accord sur les termes de la mission que, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation, il conserve le droit de communiquer directement avec l'organe de gouvernance.

- A7. Des comités d'audit (ou sous-groupes similaires avec un nom différent) existent dans nombre de pays. Bien que leur autorité et fonctions respectives puissent différer, la communication avec le comité d'audit, lorsqu'il existe, est devenue un élément-clé dans la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les bons principes de gouvernance suggèrent que :
- L'auditeur soit invité à assister régulièrement aux réunions du comité d'audit ;
 - La présidence du comité d'audit et, le cas échéant, les autres membres de ce comité, soient périodiquement en liaison avec l'auditeur ;
 - Le comité d'audit se réunisse avec l'auditeur, hors de la présence de la direction, au moins une fois par an.

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité (Voir par. 13)

- A8. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et l'application des exigences de communication est modifiée pour tenir compte de cette situation. Dans de tels cas, la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction peut ne pas être adéquate pour l'information de toutes les personnes avec lesquelles l'auditeur communiquerait, dans d'autres circonstances, dans leur rôle de gouvernance. Par exemple, dans une société où tous les administrateurs sont impliqués dans la direction de l'entité, certains d'entre eux (par exemple, l'administrateur responsable du marketing) peuvent ne pas être au courant de points importants discutés avec un autre administrateur (par exemple celui responsable de l'établissement des états financiers).

Points à communiquer

Responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers (Voir par. 14)

- A9. Les responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers sont souvent précisées dans la lettre de mission ou autre document écrit approprié faisant état de

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

l'accord conclu sur les termes de la mission⁶. La législation, la réglementation ou la structure de gouvernance de l'entité, peuvent exiger que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conviennent des termes de la mission avec l'auditeur. Lorsque ce n'est pas le cas, fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une copie de cette lettre de mission ou autre document écrit faisant état de cet accord peut être un moyen approprié de communiquer avec ces personnes sur des points tels que :

- L'obligation qu'a l'auditeur d'effectuer l'audit selon les Normes ISA, avec pour objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers. En conséquence, les points dont les Normes ISA requièrent la communication comprennent les points importants relevés lors de l'audit des états financiers qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Le fait que les Normes ISA n'exigent pas de l'auditeur de définir des procédures dans le but d'identifier des points supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Lorsque la norme ISA 701⁷ s'applique, la responsabilité qui incombe à l'auditeur de déterminer et de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit ;
- Le cas échéant, la responsabilité de l'auditeur d'avoir à communiquer des points particuliers exigés par la loi ou la réglementation, ou aux termes d'un accord avec l'entité ou par suite d'obligations supplémentaires applicables à la mission, par exemple les normes édictées par un institut comptable professionnel national.

A10. La loi ou la réglementation, un accord avec l'entité ou des obligations supplémentaires relevant de la mission peuvent prévoir une communication plus étendue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, (a) un accord avec l'entité peut prévoir des points particuliers à communiquer lorsqu'ils sont relevés au cours de services autres que d'audit des états financiers, rendus par un cabinet ou par un cabinet membre du réseau ; ou (b) le mandat confié à un auditeur du secteur public peut prévoir de communiquer sur des points dont l'auditeur est amené à avoir connaissance, résultant d'autres travaux, tels que des audits de performance.

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus (Voir par. 15)

⁶ Norme ISA 210. *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 10.

⁷ Norme ISA 701. *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

A11. La communication relative à l'étendue des travaux d'audit et au calendrier de réalisation prévus peut :

- (a) Aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à mieux appréhender les finalités des travaux de l'auditeur, à discuter avec l'auditeur des points touchant aux risques ainsi que du concept de caractère significatif, et à identifier les domaines où elles peuvent demander à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ; et
- (b) Aider l'auditeur à mieux connaître l'entité et son environnement.

A12. Le fait de communiquer les risques importants identifiés par l'auditeur aide les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre ces points et les raisons pour lesquelles ceux-ci requièrent une attention particulière lors de l'audit. La communication des risques importants peut aussi aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière.

A13. Les points communiqués peuvent comprendre :

- La façon dont l'auditeur prévoit de traiter les risques importants d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- La façon dont l'auditeur prévoit de prendre en compte des domaines comportant les risques évalués d'anomalies significatives les plus élevés;
- La démarche de l'auditeur au regard du contrôle interne pertinent pour l'audit ;
- L'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit⁸ ;
- La nature et l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit prévues ou l'évaluation des résultats des procédures d'audit, y compris l'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur⁹ ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point de vue préliminaire de l'auditeur en ce qui concerne les points qui pourraient nécessiter une attention importante de sa part lors de l'audit et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit ;
- La stratégie établie par l'auditeur pour prendre en compte les incidences sur chacun des états financiers et sur les informations à fournir de tout changement

⁸ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.*

⁹ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.*

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

important dans le référentiel comptable applicable ou dans l'environnement de l'entité, sa situation financière ou ses activités.

A14. Les autres points relatifs à la planification des travaux d'audit qu'il peut être approprié de discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, la façon dont l'auditeur externe et les auditeurs internes pourront travailler ensemble de manière constructive et complémentaire, notamment à l'égard de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne, et de la nature et de l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle l'auditeur externe a l'intention d'avoir recours¹⁰ ;
- Les vues des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant :
 - La (les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec laquelle (lesquelles) il convient de communiquer ;
 - La répartition des responsabilités entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction ;
 - Les objectifs et la stratégie de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives ;
 - Les points dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'ils requièrent une attention particulière lors de l'audit, et tous les domaines où elles demandent de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ;
 - Les communications importantes entre l'entité et les autorités de contrôle ;
 - Les autres points dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'ils peuvent avoir un impact sur l'audit des états financiers ;
- Les attitudes, l'attention et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant (a) le contrôle interne dans l'entité et son importance au sein de celle-ci, y compris la façon dont ces personnes surveillent l'efficacité du contrôle interne, et (b) la détection ou la possibilité de fraudes ;
- Les actions engagées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux évolutions des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles de cotation sur les marchés et des questions y relatives

¹⁰ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe et 31.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

et l'incidence de ces évolutions sur, par exemple, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que sur :

- La pertinence, la fiabilité, la comparabilité et l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers,
- La question de savoir si les informations fournies nuisent à la présentation des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui empêche la bonne compréhension des éléments présentés;
- Les réactions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux communications précédentes de l'auditeur ;
- Les documents qui comprennent les autres informations (telles que définies dans la norme ISA 720 (Révisée)) ainsi que les modalités et le calendrier de publication de ces documents. Lorsque l'auditeur s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport d'audit, les discussions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent également inclure les mesures qui peuvent être appropriées ou nécessaires, si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit.

A15. Bien que la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise puisse aider l'auditeur dans sa planification de l'étendue et de la définition du calendrier de l'audit, elle ne modifie en rien sa responsabilité de définir une stratégie globale d'audit et un programme de travail, comprenant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A16. Une attention particulière est nécessaire lors de la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'étendue et du calendrier de réalisation des travaux d'audit prévus, de façon à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, notamment dans les situations où certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Par exemple, la communication de la nature et du calendrier des procédures détaillées d'audit peut réduire l'efficacité de ces procédures en les rendant trop prévisibles.

Éléments importants relevés lors de l'audit (Voir par. 16)

A17. La communication des constatations importantes découlant de l'audit peut inclure de demander des informations complémentaires auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de compléter les éléments probants recueillis. Par

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

exemple, l'auditeur peut se faire confirmer que ces personnes ont une compréhension identique à la sienne des faits et circonstances relatifs à des transactions ou événements spécifiques.

- A18. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, les communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui sont requises au paragraphe 16 et les communications relatives aux risques importants identifiés par l'auditeur qui sont requises au paragraphe 15 sont particulièrement pertinentes dans la détermination que fait l'auditeur des points qui nécessitent une attention importante de sa part et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit.¹¹

Aspects qualitatifs importants concernant les pratiques comptables (Voir par. 16(a))

- A19. Les référentiels comptables permettent généralement à l'entité de faire des estimations comptables, et d'exercer un jugement concernant les méthodes comptables et les informations à fournir dans les états financiers, notamment en ce qui concerne les hypothèses clés qui sous-tendent les estimations comptables comportant une incertitude importante dans leur évaluation. Par ailleurs, la législation, la réglementation ou des référentiels comptables peuvent exiger la présentation d'un résumé des principales méthodes comptables ou fassent référence aux « estimations comptables critiques » ou aux « méthodes et pratiques comptables critiques » pour les besoins de l'identification et de la communication, aux utilisateurs, d'informations supplémentaires concernant les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes portés par la direction lors de l'établissement des états financiers

- A20. Par conséquent, le point de vue de l'auditeur sur les aspects subjectifs des états financiers peut être particulièrement pertinent pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Par exemple, en ce qui concerne les points décrits au paragraphe A19, l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des informations fournies au sujet de l'incertitude relative aux estimations comptables qui présentent des risques importants peut intéresser les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une communication transparente et constructive concernant les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut également inclure des commentaires sur l'acceptabilité des pratiques comptables importantes et la qualité des informations fournies. L'annexe 2 énumère des points qui peuvent être inclus dans cette communication.

¹¹ Norme ISA 701, paragraphes 9-10.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Difficultés importantes rencontrées lors de l'audit (Voir par. 16(b))

A21. Les difficultés importantes rencontrées lors de l'audit peuvent inclure des éléments tels que :

- Des retards importants attribuables à la direction, manque de disponibilité du personnel de l'entité ou réticence de la direction à fournir les informations dont l'auditeur a besoin pour la mise en œuvre de ses procédures ;
- Un laps de temps déraisonnablement court pour achever les travaux d'audit ;
- Des efforts intenses non prévus nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- La non-disponibilité des informations attendues ;
- Des restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;
- La réticence de la direction à procéder à l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité ou à étendre cette évaluation, lorsque cela lui est demandé.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation dans l'étendue des travaux conduisant à une modification de l'opinion dans le rapport d'audit¹².

Points importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction (Voir par. 16(c)(i))

A22. Les points importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction peuvent comprendre :

- Les opérations ou événements importants qui sont survenus au cours de l'exercice ;
- Les conditions du marché affectant les activités de l'entité, les plans d'activité et les stratégies qui peuvent influencer sur les risques d'anomalies significatives ;
- Des interrogations concernant les consultations des dirigeants avec d'autres professionnels sur des points de comptabilité ou d'audit ;
- Les discussions ou la correspondance en rapport avec la nomination initiale ou permanente de l'auditeur concernant les pratiques comptables, l'application des normes d'audit ou les honoraires relatifs à l'audit ou aux autres services rendus ;

¹² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

- Les points importants ayant fait l'objet de désaccords avec la direction, sauf dans les cas où des divergences d'opinion portant sur des faits incomplets ou de l'information préliminaire ont été résolues lorsque l'auditeur a pris connaissance de faits ou informations pertinents supplémentaires.

Circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur (Voir par. 16 (d))

A23. La norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il convienne des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas¹³. Les termes convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou sous une autre forme d'accord écrit, et doivent notamment inclure la forme et le contenu prévus du rapport de l'auditeur¹⁴. Comme il est expliqué au paragraphe A9, si les termes de la mission n'ont pas été convenus avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut leur transmettre une copie de la lettre de mission afin de leur communiquer des points pertinents pour l'audit. La communication requise par le paragraphe 16 (d) vise à informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des circonstances dans lesquelles le rapport de l'auditeur pourrait avoir une forme ou un contenu différents de ce qui était prévu ou inclure des informations supplémentaires au sujet de l'audit réalisé

A24. Des exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur est tenu, ou peut juger nécessaire, d'inclure des informations supplémentaires dans son rapport d'audit conformément aux normes ISA, et qui doivent être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, incluent les cas où :

- L'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)¹⁵ ;
- Le rapport de l'auditeur fait mention d'une incertitude significative quant à la continuité d'exploitation, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)¹⁶ ;
- Des points clés de l'audit sont communiqués, conformément à la Norme ISA 701¹⁷ ;

¹³ Norme ISA 210, paragraphe 9.

¹⁴ Norme ISA 210, paragraphe 10.

¹⁵ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 30.

¹⁶ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphe 25 (d).

¹⁷ Norme ISA 701, paragraphe 17.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

- L'auditeur juge nécessaire d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (Révisée)¹⁸, ou y est obligé par d'autres Normes ISA ;
- L'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la Norme ISA 720 (Révisée)¹⁹.

Dans de telles circonstances, l'auditeur peut juger utile de fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise un projet de rapport afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces points seront traités dans son rapport d'audit.

- A25. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport d'audit le nom de l'associé responsable de la mission, conformément à la norme ISA 700 (Révisée), l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une personne, et de la gravité de ce risque²⁰. En outre, lorsqu'il choisit de ne pas inclure dans le corps de son rapport d'audit une description de ses responsabilités, comme le permet la Norme ISA 700 (Révisée)²¹, l'auditeur peut en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Autres points importants relatifs au processus d'élaboration de l'information financière (Voir par. 16(e))

- A26. Selon la norme ISA 300²², des événements imprévus, des changements dans les conditions ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit peuvent amener l'auditeur à modifier, sur la base d'une appréciation révisée des risques évalués, la stratégie générale d'audit et le programme de travail et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires planifiés à l'origine. L'auditeur peut communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des points tels que des changements par rapport à l'étendue et au calendrier de l'audit qui étaient prévus lors des entretiens initiaux.

- A27. Les autres points importants relevés lors de l'audit et qui intéressent directement les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du

¹⁸ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12.

¹⁹ Norme ISA 720 (Révisée), *Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphe 18 (a).

²⁰ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphes 46 et A63.

²¹ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 41.

²² Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe A15.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

processus d'élaboration de l'information financière peuvent inclure des points tels que les anomalies significatives dans les autres informations, qui ont été corrigées.

A28. Dans la mesure où les paragraphes 16 (a)-(d) ou les modalités d'application y relatives ne le traitent pas déjà, l'auditeur peut envisager de communiquer d'autres points dont il s'est entretenu avec le responsable du contrôle qualité de la mission désigné, s'il en existe, ou dont ce dernier a tenu compte, conformément à la norme ISA 220²³.

Indépendance de l'auditeur (Voir par. 17)

A29. L'auditeur est tenu de respecter les règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, en matière de missions d'audit d'états financiers²⁴.

A30. Les relations avec l'entité ainsi que les mesures de sauvegarde mises en place et tout autre point concernant l'indépendance à communiquer, varient selon les circonstances de la mission, mais visent généralement :

- (a) Les menaces d'atteinte à l'indépendance, qui peuvent être catégorisées en : menaces liées à l'intérêt personnel, à l'auto-révision, à la représentation, à la familiarité et à l'intimidation ; et
- (b) Les mesures de sauvegarde créées par la profession ou par les textes législatifs ou réglementaires, les mesures de sauvegarde au sein de l'entité, ainsi que celles relevant des systèmes et des procédures propres au cabinet.

A31. Des règles d'éthique pertinentes ou la loi ou la réglementation peuvent préciser les communications particulières aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsqu'une violation des règles d'indépendance est identifiée. Ainsi, le Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) requiert que l'auditeur communique par écrit, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les violations et les mesures que le cabinet a mises en œuvre ou qu'il propose de mettre en œuvre²⁵.

A32. Les exigences de communication concernant l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas d'entités cotées peuvent aussi être appropriées pour d'autres entités, y compris celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt

²³ Voir paragraphes 19-22 et A23-A33 de la norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

²⁴ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 14.

²⁵ Section 290.39 à .49 du Code de l'IESBA, qui traitent de la violation des règles d'indépendance.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

public, par exemple dès lors que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Des exemples de telles entités comprennent les établissements de crédit (comme des banques, des compagnies d'assurance et des fonds de pension) et d'autres entités comme des organismes de bienfaisance. A l'inverse, il peut exister des situations où la communication concernant l'indépendance de l'auditeur peut ne pas être pertinente ; par exemple, lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été informées des faits concernés au travers de leur activité de direction. Cela est en particulier probable lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que le cabinet d'audit ou les cabinets membres du réseau n'ont que peu de relations avec celle-ci en dehors de l'audit des états financiers.

Pointssupplémentaires (Voir par. 3)

- A33. Le rôle de surveillance de la direction par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise vise aussi à s'assurer que l'entité conçoit, met en œuvre et maintient un contrôle interne approprié quant à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et l'efficience de ses activités et au respect des textes législatifs et réglementaires applicables.
- A34. L'auditeur peut avoir connaissance de points supplémentaires qui ne concernent pas nécessairement la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière mais qui, néanmoins, sont susceptibles d'être importants au regard de la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance de l'orientation stratégique de l'entité ou des obligations de cette dernière de rendre compte de son activité. De tels points peuvent inclure, par exemple, des problèmes importants dans les structures de gouvernance ou les procédés suivis, et des décisions ou actions importantes prises par les dirigeants au plus haut niveau sans autorisation appropriée.
- A35. Pour déterminer s'il convient de communiquer des points supplémentaires aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut discuter les points de ce type dont il a eu connaissance avec la direction à un niveau hiérarchique approprié, à moins qu'il ne soit pas approprié de le faire eu égard aux circonstances.
- A36. Si un point supplémentaire est communiqué, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de porter à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- (a) Que l'identification et la communication de tels points sont accessoires à l'audit, dont le but est de se forger une opinion sur les états financiers ;

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

- (b) Qu'aucune procédure portant sur ces points n'a été réalisée autre que celles nécessaires pour se forger une opinion sur les états financiers ; et
- (c) Qu'aucune procédure n'a été mise en œuvre pour déterminer s'il existe d'autres points du même type.

Processus de communication

Mise en place du processus de communication (Voir par. 18)

A37. Le fait de communiquer clairement les responsabilités de l'auditeur, l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les grandes lignes du contenu prévu des communications aide à établir la base d'un échange réciproque efficace.

A38. Les facteurs à considérer susceptibles de contribuer à un échange réciproque efficace comprennent :

- L'objectif des communications. Lorsque l'objectif est clair, l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en meilleure position pour avoir une connaissance réciproque des points concernés et des actions prévues relevant du processus de communication ;
- La forme sous laquelle les communications seront faites ;
- L'identification du (des) membre(s) de l'équipe affectée à la mission et de la (des) personne(s) parmi celles constituant le gouvernement d'entreprise qui communiqueront sur des points spécifiques ;
- L'anticipation par l'auditeur que la communication sera effectivement réciproque et que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lui communiqueront les informations qu'elles considèrent pertinentes pour l'audit ; par exemple, les décisions stratégiques qui peuvent avoir une incidence importante sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, la suspicion ou la détection de fraudes et les interrogations concernant l'intégrité ou la compétence des dirigeants au plus haut niveau ;
- Le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les points communiqués par l'auditeur ;
- Le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les points communiqués par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

A39. Le processus de communication variera en fonction des circonstances, notamment avec la taille et la structure de gouvernance de l'entité, avec la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise opèrent, ainsi qu'avec les vues de l'auditeur sur les points importants à communiquer. La difficulté à établir un processus d'échange efficace peut indiquer que la communication entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate pour les besoins de l'audit. (Voir par. A52)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A40. Dans le cas d'audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière moins structurée que dans le cas d'entités cotées ou de plus grande taille.

Communication avec la direction

A41. Beaucoup de points peuvent être discutés avec la direction dans le cours normal d'un audit, y compris ceux devant être communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la présente Norme ISA. Ces discussions prennent en compte le rôle exécutif de la direction dans la conduite des activités de l'entité et, en particulier, la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers.

A42. Avant de procéder à la communication des points aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut les discuter avec la direction, à moins que ceci ne soit inapproprié. Par exemple, il peut ne pas être approprié de discuter avec la direction des questions de compétence ou d'intégrité des dirigeants. De plus, eu égard au rôle exécutif de la direction, ces discussions préliminaires peuvent clarifier certains faits et problèmes et donner à la direction une opportunité de fournir des informations et des explications complémentaires. De la même façon, lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, l'auditeur peut discuter de ces points avec l'auditeur interne avant de les communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Communication avec des tiers

A43. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent être contraintes en vertu de la loi ou de la réglementation ou peuvent souhaiter fournir à des tiers, par exemple aux banquiers ou à certaines autorités de contrôle, des copies d'une communication écrite de l'auditeur. Dans certains cas, la divulgation à des tiers peut

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

être illégale ou autrement inappropriée. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est transmise à des tiers, il peut être important dans ces circonstances que ceux-ci soient informés que cette communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple en indiquant dans les communications écrites aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) Que la communication a été préparée pour leur seul usage et, le cas échéant, pour l'usage de la direction du groupe ou de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne doivent pas s'y fier ;
- (b) Que l'auditeur n'assume aucune responsabilité vis-à-vis des tiers ; et
- (c) Toutes restrictions sur la délivrance ou la diffusion des informations à des tiers.

A44. Dans certains pays, l'auditeur peut être tenu par la loi ou la réglementation, par exemple, de :

- Notifier à une autorité de régulation ou à une autorité de contrôle certains des points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de divulguer les anomalies aux autorités lorsque la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives ;
- Soumettre des copies de certains rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux autorités de régulation concernées ou aux organismes de financement, ou à d'autres organismes tels qu'une autorité centralisée dans le cas de certaines entités du secteur public ; ou
- Rendre disponibles au public les rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A45. A moins que la loi ou la réglementation n'impose de fournir à un tiers une copie des communications écrites de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ce dernier peut avoir besoin d'obtenir le consentement préalable de ces personnes avant d'y procéder.

Forme des communications (Voir par. 19)

A46. Une communication efficace peut comprendre des présentations structurées et des rapports écrits, de même que des communications moins structurées, y compris des entretiens. L'auditeur peut communiquer sur des points autres que ceux décrits aux paragraphes 19 et 20 soit verbalement, soit par écrit. Les communications écrites peuvent inclure une lettre de mission qui est transmise aux personnes constituant le

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

gouvernement d'entreprise.

A47. En plus de l'importance d'un point particulier, la forme de la communication (par exemple, le fait qu'elle soit verbale ou écrite, la mesure dans laquelle elle est détaillée ou résumée ou le fait que la communication soit effectuée de manière structurée ou non) peut être affectée par des facteurs tels que :

- La question de savoir si le point sera traité ou non dans le rapport de l'auditeur; par exemple, lorsque les points clés de l'audit sont communiqués dans son rapport d'audit, l'auditeur peut juger nécessaire de communiquer par écrit les points déterminés comme étant des points clés de l'audit;
- La question de savoir si le point a été traité de manière satisfaisante ;
- La question de savoir si la direction a précédemment communiqué sur ce point ;
- La taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité ;
- Dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, la question de savoir si l'auditeur procède également à l'audit des états financiers à usage général de l'entité ;
- Les obligations légales. Dans certains pays, une communication écrite aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise est exigée sous une forme prescrite par la loi nationale ;
- Les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords pris en vue de tenir des réunions périodiques ou des communications régulières avec l'auditeur ;
- Le nombre de contacts et d'échanges permanents que l'auditeur a avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La question de savoir s'il y a eu des changements importants dans les membres de l'organe de gouvernance.

A48. Lorsqu'un point important a été discuté avec l'un des membres du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple avec le président du comité d'audit, il peut être approprié pour l'auditeur de résumer le point discuté dans des communications ultérieures afin que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise aient une information complète et équilibrée.

Calendrier des communications (Voir par. 21)

A49. Le fait de communiquer en temps opportun tout au long de l'audit favorise un

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

échange réciproque efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Toutefois, le calendrier approprié pour les communications variera selon les circonstances de la mission. Les circonstances visées comprennent l'importance et la nature du point, ainsi que les mesures attendues à prendre par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple :

- Les communications concernant des points de planification peuvent souvent avoir lieu très tôt dans le déroulement de la mission et, pour une mission initiale, peuvent avoir lieu au moment de se mettre d'accord sur les termes de la mission ;
- Il peut être approprié de communiquer une difficulté importante rencontrée lors de l'audit dès que possible si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre cette difficulté, ou s'il est probable que celle-ci conduise à une opinion modifiée. De la même façon l'auditeur peut communiquer de façon orale aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a identifiées, avant de les communiquer par écrit comme requis par la norme ISA 265²⁶ ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur peut communiquer son point de vue préliminaire en ce qui concerne les points clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue et du calendrier de réalisation prévus (voir le paragraphe A13), et accroître la fréquence des communications pour discuter plus à fond de ces points lorsqu'il communique les constatations importantes faites lors de l'audit ;
- Les communications concernant l'indépendance peuvent être appropriées toutes les fois qu'un jugement important a été porté sur l'atteinte à l'indépendance et les mesures de sauvegarde y relatives, par exemple au moment de l'acceptation d'une prestation de services autres que l'audit, et au moment d'une réunion de conclusion.
- Les communications concernant les problèmes relevés lors de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité, peuvent aussi avoir lieu lors de la réunion de conclusion ;
- Lors de l'audit à la fois d'états financiers à usage général et d'états financiers à usage particulier, il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications.

A50. Les autres facteurs qui peuvent influencer sur le calendrier de la communication

²⁶ Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

incluent :

- La taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité soumise à audit ;
- Toute obligation légale d'avoir à communiquer certains points dans un laps de temps défini ;
- Les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords conclus pour tenir des réunions ou avoir des communications périodiques avec l'auditeur ;
- Le moment où l'auditeur relève certains problèmes ; par exemple, l'auditeur peut ne pas relever un problème particulier (tel que le non-respect d'une disposition législative) en temps voulu pour permettre que des mesures préventives soient prises, mais la communication du problème peut permettre que des mesures correctives soient prises.

Caractère adéquat du processus de communication (Voir par. 22)

A51. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur de définir des procédures spécifiques pour étayer l'évaluation de l'échange réciproque avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; cette évaluation peut en fait être basée sur des observations résultant des procédures d'audit mises en œuvre pour d'autres objectifs. De telles observations peuvent inclure les aspects suivants :

- Le caractère approprié et opportun des mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux points soulevés par l'auditeur. Lorsque des points soulevés lors de communications précédentes n'ont pas été traités de manière efficace, il peut être approprié pour l'auditeur d'investiguer les raisons pour lesquelles des mesures appropriées n'ont pas été prises, et d'aborder à nouveau le point. Ceci évite le risque de donner l'impression que l'auditeur est satisfait de la manière dont le point a été adéquatement traité ou qu'il n'est plus important ;
- La transparence apparente des communications faites à l'auditeur par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La volonté et la capacité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de se réunir avec l'auditeur hors de la présence de la direction ;
- La capacité apparente des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'appréhender pleinement les points soulevés par l'auditeur ; par exemple, la façon dont ces personnes approfondissent les problèmes et posent des questions quant aux recommandations qui leur sont faites ;
- la difficulté d'aboutir avec les personnes constituant le gouvernement

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

d'entreprise à un accord mutuel sur la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications ;

- Lorsque toutes les, ou certaines des, personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, leur prise de conscience apparente de la façon dont les points discutés avec l'auditeur affectent leurs responsabilités de gouvernance au sens large, de même que leurs responsabilités de dirigeants ;
- La conformité ou non de l'échange réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux dispositions des textes législatifs et réglementaires.

A52. Ainsi qu'il est précisé dans le paragraphe 4, un échange réciproque efficace apporte une aide aussi bien à l'auditeur qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. De plus, la Norme ISA 315 (Révisée) reconnaît que la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris leur interaction avec l'audit interne, lorsqu'il existe, et avec les auditeurs externes, est un élément de l'environnement de contrôle de l'entité²⁷. Un échange réciproque inadéquat peut être révélateur d'un environnement de contrôle non satisfaisant et influencer sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Il existe aussi un risque que l'auditeur n'ait pas pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour se forger une opinion sur les états financiers.

A53. Lorsque l'échange réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquat et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut prendre des mesures telles que :

- Modifier l'opinion dans son rapport d'audit sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux ;
- Solliciter un avis juridique quant aux conséquences de différentes mesures ;
- Communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de régulation), ou à un niveau plus élevé dans la structure de gouvernance qui se trouve être en dehors de l'entité, tel que les propriétaires de l'entreprise (par exemple, les actionnaires lors d'une assemblée générale), ou le ministre responsable au sein du gouvernement, voire le parlement, dans le cas du secteur public ;
- Se démettre de la mission, lorsque cela est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

²⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A78.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Documentation (Voir par. 23)

A54. La documentation portant sur la communication verbale peut inclure une copie des procès-verbaux établis par l'entité archivés dans la documentation d'audit, lorsque ces procès-verbaux constituent une trace appropriée de la communication.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Annexe 1

(Voir par. 3)

Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA

La présente annexe identifie les paragraphes de la Norme ISQC 1²⁸ et des autres Normes ISA , qui requièrent la communication de points spécifiques aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette liste n'exonère pas de prendre en considération les diligences requises et leurs modalités d'application ainsi que les autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes* – paragraphe 30(a) ;
- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers* – paragraphes 21, 38(c)(i) et 40-42 ;
- Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* – paragraphes 14, 19 et 22-24 ;
- Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction* – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit* – paragraphes 12-13 ;
- Norme ISA 505, *Confirmations externes* – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture* – paragraphe 7 ;
- Norme ISA 550, *Parties liées* – paragraphe 27 ;
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture* – paragraphes 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) et 17 ;
- Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation* – paragraphe 25 ;

²⁸ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

- Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)* – paragraphe 49 ;
- Norme ISA 610 (Révisée), *Utilisation des travaux des auditeurs internes* - paragraphe 18 ; Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes* - paragraphes 20 et 31 ;
- Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers* - paragraphe 46 ;
- Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant* - paragraphe 17 ;
- Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant* – paragraphes 12, 14, 23 et 30 ;
- Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant* – paragraphe 12 ;
- Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* – paragraphe 18 ;
- Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations* – paragraphes 17-19.

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Annexe 2

(Voir par. 16(a), A19-A20)

Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par le paragraphe 16(a), et traitée aux paragraphes A19-A20, peut inclure des aspects tels que :

Les méthodes comptables

- Le caractère approprié des méthodes comptables au regard des circonstances particulières de l'entité, gardant à l'esprit le besoin de mettre en balance le coût nécessaire pour fournir l'information avec le bénéfice probable que peuvent en retirer les utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsqu'il existe des méthodes comptables alternatives acceptables, la communication peut inclure l'identification des postes des états financiers qui sont affectés par le choix de méthodes comptables importantes différentes, de même qu'une information sur les méthodes comptables suivies par des entités similaires ;
- La sélection initiale des méthodes comptables importantes et les changements intervenus, y compris l'application de nouvelles normes comptables. La communication peut inclure : l'impact du calendrier et de la méthode d'adoption d'un changement de méthodes comptables sur le résultat de l'entité de l'année courante et des années futures ; et la date d'adoption d'un changement de méthodes comptables au regard de nouvelles normes comptables attendues ;
- L'incidence des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux (ou spécifiques à un secteur d'activité, notamment lorsqu'il n'existe pas de recommandations faisant autorité ou de consensus portant sur l'application de ces méthodes) ;
- Les effets résultant de la date à laquelle des transactions sont réalisées au regard de la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées.

Estimations comptables

- Pour les postes pour lesquels les estimations sont importantes, les questions abordées dans la Norme ISA 540²⁹, y compris, par exemple :
 - La manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions susceptibles de donner lieu à la comptabilisation ou la

²⁹ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.*

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

présentation d'estimations comptables dans les états financiers ;

- Les changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou à la révision d'estimations comptables existantes ;
- Le fait que la décision de la direction de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser les estimations comptables dans ses états financiers est conforme ou non au référentiel comptable applicable ;
- S'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi, de même que le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers des périodes précédentes ;
- Le mode de fonctionnement adopté par la direction pour procéder aux estimations comptables (p. ex., lorsque la direction a utilisé un modèle), y compris la conformité de la base d'évaluation retenue au référentiel comptable applicable ;
- Le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction pour la préparation des estimations comptables ;
- Si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour apprécier le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction ou la conformité au référentiel comptable applicable ;
- Les risques d'anomalies significatives ;
- Des indices de biais possibles introduits par la direction ;
- La mesure dans laquelle la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou comment elle a résolu autrement le problème de l'incertitude de mesure en procédant à son estimation comptable ;
- Le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers sur les incertitudes pesant sur les estimations.

Informations fournies dans les états financiers

- Les points concernés et les jugements exercés y relatifs en rapport avec la formulation des informations sensibles fournies dans les états financiers (par exemple, les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité d'exploitation, aux événements postérieurs à la date de clôture et aux problèmes liés à des événements éventuels) ;

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

- Le caractère impartial, cohérent et clair des informations fournies dans les états financiers.

Points liés

- L'effet potentiel sur les états financiers de risques, d'expositions, d'incertitudes et de risques importants, tels que des procès en cours, pour lesquels des informations ont été fournies dans les états financiers ;
- L'étendue des conséquences sur les états financiers d'opérations importantes, qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles. Cette communication peut notamment souligner :
 - Les montants non récurrents comptabilisés au cours de la période ;
 - La mesure dans laquelle ces opérations sont présentées séparément dans les états financiers ;
 - Le fait que ces opérations semblent avoir été conçues de manière à entraîner un traitement comptable ou fiscal particulier ou à remplir un objectif légal ou réglementaire particulier ;
 - Le fait que la forme des opérations semble exagérément complexe ou que la façon de les structurer a fait l'objet de consultations importantes ;
 - Le fait que la direction insiste davantage sur la nécessité d'un traitement comptable particulier que sur la substance économique de l'opération ;
- Les facteurs affectant les valeurs actives et passives reflétées au bilan, y compris les bases d'évaluation pour déterminer les durées de vie affectées aux actifs tangibles et intangibles. La communication peut expliquer la façon dont les facteurs affectant les valeurs reflétées au bilan ont été choisis et la façon dont des choix différents auraient affecté les états financiers ;
- Les corrections sélectives d'anomalies significatives, par exemple la correction d'anomalies ayant pour effet d'augmenter les résultats présentés, en omettant les corrections ayant pour effet de diminuer ce résultat.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 265, Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 265

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées, i.e. les états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Diligences requises	7 - 11
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Déterminer si des faiblesses du contrôle interne ont été relevées	A1 –A4
Faiblesses significatives du contrôle interne	A5 – A11
Communication des faiblesses du contrôle interne	A12 – A30

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations qui incombent à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne¹ qu'il a relevées lors d'un audit d'états financiers. La présente Norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'obligations supplémentaires en matière de connaissance du contrôle interne et de conception et de réalisation de tests de procédures en sus et au-delà des diligences requises par les Normes ISA 315 (Révisée) et 330.² La Norme ISA 260 (Révisée)³ prévoit d'autres diligences requises et précise les modalités d'application concernant les obligations de communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en lien avec l'audit.
2. L'auditeur est tenu de prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁴. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut identifier des faiblesses du contrôle interne non seulement au cours de ce processus d'évaluation des risques mais aussi à tout autre stade de l'audit. La présente Norme ISA précise celles des faiblesses relevées que l'auditeur est tenu de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.
3. Rien dans la présente Norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction d'autres points relatifs au contrôle interne qu'il a relevés au cours de l'audit.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphes 4 et 12.

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

³ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 12. Les paragraphes A68 – A73 fournissent des modalités d'application concernant les contrôles pertinents pour l'audit.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction les faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention respective.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :
 - (a) Faiblesse du contrôle interne – Cette situation se présente :
 - (i) Lorsqu'un contrôle est conçu, mis en œuvre ou fonctionne de telle manière qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, en temps opportun des anomalies contenues dans les états financiers ; ou
 - (ii) En l'absence d'un contrôle nécessaire pour prévenir ou pour détecter et corriger, en temps opportun, des anomalies contenues dans les états financiers.
 - (b) Faiblesse significative du contrôle interne – Faiblesse, ou ensemble de faiblesses du contrôle interne qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, est suffisamment importante pour mériter l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A5)

Diligences requises

7. L'auditeur doit déterminer si, sur la base des travaux d'audit effectués, il a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne. (Voir par. A1-A4)
8. Lorsque l'auditeur a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne, il doit déterminer, sur la base des travaux d'audit effectués, si, prises individuellement ou ensemble, elles constituent des faiblesses significatives. (Voir par. A5-A11)
9. L'auditeur doit communiquer par écrit, et en temps opportun, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. (Voir par. A12-A18, A27)
10. L'auditeur doit également communiquer en temps opportun à la direction, à un niveau hiérarchique approprié : (Voir par. A19, A27)
 - (a) Par écrit, les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a communiquées, ou a l'intention de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

d'entreprise, à moins qu'il ne soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance ; et (Voir par. A14, A20-A21)

- (b) Les autres faiblesses du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées à la direction par d'autres personnes et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction. (Voir par. A22-A26)

11. L'auditeur doit inclure dans sa communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne :

- (a) Une description des faiblesses et une explication de leurs effets potentiels ; et (Voir par. A28)
- (b) Des informations suffisantes pour permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction de comprendre le contexte dans lequel cette communication est faite. En particulier, l'auditeur doit expliquer que : (Voir par. A29-A30)
 - (i) L'objectif de l'audit est d'exprimer une opinion sur les états financiers ;
 - (ii) L'auditeur a pris en considération le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers en vue de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ; et
 - (iii) Les points communiqués se limitent aux faiblesses qu'il a relevées au cours de l'audit et dont il a conclu qu'elles étaient suffisamment importantes pour mériter d'être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Déterminer si des faiblesses du contrôle interne ont été relevées (Voir par. 7)

A1. Afin de déterminer s'il a relevé une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne, l'auditeur peut discuter des faits et circonstances concernés qu'il a constatés avec la direction à un niveau hiérarchique approprié. Cette discussion est l'occasion pour lui d'attirer l'attention de la direction en temps voulu sur l'existence de faiblesses dont cette dernière peut ne pas avoir été précédemment informée. Le niveau hiérarchique de la direction avec lequel il est approprié de s'entretenir de ces constatations est celui qui est familier du domaine de contrôle interne concerné et qui a le pouvoir de prendre des mesures correctives pour chacune des faiblesses du contrôle interne identifiées. Dans certaines situations, il peut ne pas être approprié pour l'auditeur de discuter de ses constatations directement avec la direction, par exemple lorsque celles-ci semblent mettre en cause l'intégrité ou la compétence de la direction (voir par. A20).

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

- A2. En discutant avec la direction des faits et circonstances de ses constatations, l'auditeur peut obtenir d'autres informations utiles à prendre également en considération, telles que:
- La connaissance qu'a la direction des causes réelles ou suspectées des faiblesses ;
 - Les problèmes résultant de faiblesses que la direction peut avoir relevées, par exemple des anomalies que les contrôles du système informatique n'ont pas pu prévenir ;
 - Une première indication de la réaction de la direction aux constatations.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A3. Bien que les concepts qui sous-tendent les mesures de contrôle soient probablement les mêmes dans les petites entités et dans les grandes entités, leur mode opératoire varie. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas nécessaires en raison du fait que des contrôles sont effectués par la direction. Par exemple, le fait que la direction détienne seule le pouvoir d'accorder un crédit aux clients et d'approuver des achats importants peut garantir un contrôle efficace sur les soldes de comptes et les flux d'opérations importants, rendant des mesures de contrôle plus détaillées moins utiles voire inutiles.
- A4. De même, les petites entités ont souvent peu de personnel, ce qui peut limiter dans la pratique la possibilité de séparer les tâches. Toutefois, dans une petite entité dirigée par son propriétaire, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer une supervision plus efficace que dans une grande entité. Ce plus haut niveau de supervision aura besoin d'être mis en balance avec une plus grande possibilité pour la direction de contourner les contrôles.

Faiblesses significatives du contrôle interne (Voir par. 6(b), 8)

- A5. Le caractère significatif d'une faiblesse ou d'un ensemble de faiblesses du contrôle interne dépend non seulement du fait qu'une anomalie soit réellement survenue, mais aussi de la probabilité qu'elle survienne, ainsi que de son importance potentielle. Des faiblesses significatives peuvent par conséquent exister même si l'auditeur n'a pas relevé d'anomalie au cours de l'audit.
- A6. Des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une faiblesse ou un ensemble de faiblesses du contrôle interne constitue une faiblesse significative incluent:
- La possibilité que les faiblesses conduisent à des anomalies significatives dans les états financiers des périodes futures ;

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTROLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

- La possibilité d'une perte ou d'une fraude portant sur les actifs ou les passifs concernés ;
- Le caractère subjectif et la complexité de la détermination de montants estimés, tels que des estimations comptables à la juste valeur ;
- Les montants des états financiers concernés par les faiblesses ;
- Le volume des mouvements qui sont enregistrés ou pourraient être enregistrés dans les soldes de comptes ou les flux d'opérations concernés par la (ou les) faiblesse(s) ;
- L'importance des contrôles pour le processus d'élaboration de l'information financière, par exemple:
 - Les contrôles généraux de suivi (tels que la supervision de la direction) ;
 - Les contrôles sur la prévention et la détection des fraudes ;
 - Les contrôles sur le choix et l'application des méthodes comptables importantes ;
 - Les contrôles sur les transactions importantes avec des parties liées ;
 - Les contrôles sur les transactions importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité ;
 - Les contrôles sur le processus d'élaboration de l'information financière en fin de période (tels que les contrôles sur les écritures de journal non récurrentes) ;
- La cause et la fréquence des problèmes relevés provenant de faiblesses des contrôles ;
- L'interaction de la faiblesse relevée avec d'autres faiblesses du contrôle interne.

A7. Des indicateurs de faiblesses significatives du contrôle interne incluent, par exemple:

- Des éléments démontrant l'inefficacité de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que:
 - Des indications que des transactions importantes dans lesquelles la direction est financièrement intéressée n'ont pas été examinées de manière appropriée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - L'identification d'une fraude de la direction, qu'elle soit significative ou non, qui n'a pas été évitée par le contrôle interne de l'entité ;
 - L'incapacité de la direction de mettre en place des mesures correctives appropriées portant sur des faiblesses significatives précédemment communiquées ;

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

- L'absence d'un processus d'évaluation des risques au sein de l'entité alors que l'on se serait attendu à ce qu'un tel processus ait normalement été mis en place ;
- Des éléments démontrant l'inefficacité du processus d'évaluation des risques au sein de l'entité, telle que l'incapacité de la direction de détecter un risque d'anomalies significatives dont l'auditeur pouvait s'attendre à ce qu'il soit identifié par le processus d'évaluation des risques de l'entité ;
- Des éléments démontrant l'inefficacité d'une réponse apportée à des risques importants identifiés (par exemple, absence de contrôles sur de tels risques) ;
- Des anomalies relevées par les procédures mises en œuvre par l'auditeur qui n'ont pas été prévenues, ou détectées et corrigées, par le contrôle interne de l'entité;
- Le retraitement d'états financiers précédemment publiés pour refléter la correction d'une anomalie significative résultant d'une erreur ou provenant d'une fraude ;
- Des éléments démontrant l'incapacité de la direction à superviser l'établissement des états financiers.

A8. Les contrôles peuvent être conçus pour être exercés séparément ou en association avec d'autres afin de prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies de manière efficace⁵. Par exemple, les contrôles sur les créances clients peuvent consister à la fois en des contrôles automatisés et des contrôles manuels destinés à être exercés ensemble pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies dans les soldes de comptes. Une faiblesse du contrôle interne en elle-même peut ne pas être suffisamment importante pour constituer une faiblesse significative. Toutefois, un ensemble de faiblesses affectant le même solde de compte ou la même information à fournir, ou une assertion pertinente, ou une composante du contrôle interne, peut augmenter les risques d'anomalies d'une manière telle qu'il en résulte une faiblesse significative.

A9. La loi ou la réglementation dans certains pays peut comporter une disposition (notamment pour les audits des entités cotées) exigeant que l'auditeur communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à d'autres tiers concernés (tels que les autorités de régulation) un ou plusieurs types spécifiques de faiblesses du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. Lorsque la loi ou la réglementation prévoit des termes et des définitions spécifiques pour ce(s) type(s) de faiblesse(s) et requiert de l'auditeur qu'il s'en serve pour sa communication, ce dernier utilise ces termes et ces définitions pour communiquer conformément aux exigences légales et réglementaires.

A10. Lorsque des termes spécifiques ont été prévus dans un pays pour désigner les faiblesses du contrôle interne qu'il convient de communiquer mais n'ont pas été définis, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'exercer son jugement pour déterminer les points à

⁵ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A74.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

communiquer en dehors de ceux prévus par la loi ou la réglementation. Pour exercer ce jugement, l'auditeur peut juger opportun de s'appuyer sur les diligences requises et les modalités d'application de la présente Norme ISA. Par exemple, si l'objectif des dispositions de la loi ou de la réglementation est de porter à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise certaines questions touchant au contrôle interne dont elles devraient être informées, il peut être approprié de considérer que ces points sont de même nature que les faiblesses significatives dont la présente Norme ISA exige la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A11. Les diligences requises par la présente Norme ISA restent applicables indépendamment du fait que la loi ou la réglementation puisse exiger de l'auditeur qu'il utilise des termes ou des définitions spécifiques.

Communication des faiblesses du contrôle interne

Communication des faiblesses significatives du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 9)

A12. La communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise traduit l'importance de ces questions, et aide ces personnes à remplir leurs obligations de surveillance. La Norme ISA 260 (Révisée) fournit des réflexions utiles concernant la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque toutes ces personnes sont impliquées dans la direction de l'entité⁶.

A13. Pour déterminer le moment de la communication écrite, l'auditeur peut prendre en compte le fait que la réception d'une telle communication sera ou non un facteur important pour permettre à ces personnes de remplir leurs obligations de surveillance. Par ailleurs, pour les entités cotées dans certains pays, ces personnes peuvent avoir besoin de recevoir une communication écrite de l'auditeur avant la date d'établissement des états financiers afin de satisfaire à des obligations spécifiques en relation avec le contrôle interne pour des besoins réglementaires ou autres. Pour les autres entités, l'auditeur peut adresser la communication écrite à une date ultérieure. Néanmoins, dans ce dernier cas, comme la communication écrite de l'auditeur portant sur les faiblesses significatives fait partie intégrante du dossier d'audit final, cette communication écrite est soumise à l'exigence prépondérante⁷ fixée à l'auditeur d'achever en temps voulu la mise en forme du dossier d'audit final. La Norme ISA 230 précise qu'un laps de temps approprié pour achever la mise en forme du dossier d'audit final n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport de l'auditeur⁸.

⁶ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 13.

⁷ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphe 14.

⁸ Norme ISA 230, paragraphe A21.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

A14. Quel que soit le moment de la communication écrite des faiblesses significatives, l'auditeur peut les communiquer oralement, en premier lieu à la direction et, si nécessaire, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de les aider à prendre en temps utile des mesures correctives pour réduire les risques d'anomalies significatives. Cette démarche, cependant, ne dispense pas l'auditeur de son obligation de communiquer par écrit les faiblesses significatives relevées, ainsi que l'exige la présente Norme ISA.

A15. Le niveau de détail du contenu de la communication des faiblesses significatives relève du jugement professionnel de l'auditeur eu égard aux circonstances. Les aspects que l'auditeur peut prendre en compte pour déterminer le niveau de détail approprié de cette communication comprennent, par exemple:

- La nature de l'entité. Par exemple, la communication requise pour une entité d'intérêt public peut être différente de celle pour une entité qui n'est pas d'intérêt public ;
- La taille et la complexité de l'entité. Par exemple, la communication requise pour une entité complexe peut être différente de celle d'une entité exerçant une activité simple ;
- La nature des faiblesses significatives que l'auditeur a relevées ;
- La composition du gouvernement d'entreprise de l'entité. Par exemple, une communication plus détaillée peut être nécessaire si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent des membres qui n'ont pas une grande expérience du secteur d'activité de l'entité ou des domaines concernés par les faiblesses ;
- Les exigences légales ou réglementaires concernant la communication des types spécifiques de faiblesses du contrôle interne.

A16. La direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent déjà être au courant des faiblesses significatives que l'auditeur a relevées au cours de l'audit, mais peuvent avoir décidé de ne pas les corriger compte tenu du coût ou pour d'autres raisons. La mise en balance des coûts et des avantages de la mise en œuvre de mesures correctives relève de la responsabilité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. En conséquence, la diligence requise au paragraphe 9 s'applique quels que soient le coût ou les autres raisons que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent avoir pris en compte pour décider s'il convenait ou non de remédier à de telles faiblesses.

A17. Le fait que l'auditeur ait communiqué une faiblesse significative aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction lors d'un audit précédent n'exclut pas le besoin de répéter cette communication si une mesure corrective n'a pas encore été prise. Lorsqu'une faiblesse significative précédemment communiquée existe

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

toujours, la communication pour l'année en cours peut reprendre le détail de la communication précédente, ou simplement y faire référence. L'auditeur peut demander à la direction ou, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pourquoi la faiblesse significative relevée n'a pas encore été corrigée. Le fait de ne pas avoir pris de mesures correctives, en l'absence d'une explication rationnelle, peut en soi représenter une faiblesse significative.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A18. Dans le cas d'audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans une forme moins structurée que dans le cas d'entités plus grandes.

Communication à la direction des faiblesses du contrôle interne (Voir par. 10)

A19. Généralement, le niveau hiérarchique approprié de la direction est celui qui assume la responsabilité et a le pouvoir d'évaluer les faiblesses du contrôle interne et de prendre les mesures correctives nécessaires. Pour les faiblesses significatives, le niveau hiérarchique approprié est probablement le directeur général ou le directeur financier (ou leur équivalent), dès lors que ces questions sont également à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Pour les autres faiblesses du contrôle interne, le niveau hiérarchique approprié peut être la direction opérationnelle plus directement impliquée dans les domaines de contrôle concernés et ayant le pouvoir de prendre les mesures correctives appropriées.

Communication à la direction des faiblesses significatives du contrôle interne (Voir par. 10(a))

A20. Certaines faiblesses significatives du contrôle interne identifiées peuvent conduire à mettre en cause l'intégrité ou la compétence de la direction. Par exemple, il peut exister des indications de fraude ou de non-respect intentionnel par la direction des textes législatifs et réglementaires, ou la direction peut se montrer incapable de surveiller l'établissement d'états financiers adéquats, ce qui peut laisser peser des doutes sur ses compétences. En conséquence, il peut ne pas être approprié de communiquer de telles faiblesses directement à la direction.

A21. La Norme ISA 250 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application concernant la communication de portant sur des cas identifiés ou suspectés non-respect de textes législatifs et réglementaires, y compris les situations où les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont elles-mêmes impliquées dans ces cas de non-respect⁹. La Norme ISA 240 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application relatives à la communication aux personnes constituant le gouvernement

⁹ Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 22-28.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

d'entreprise lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte une fraude impliquant la direction¹⁰.

Communication à la direction des autres faiblesses du contrôle interne (Voir par. 10(b))

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut relever d'autres faiblesses du contrôle interne qui ne constituent pas des faiblesses significatives mais qui peuvent être suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction. Déterminer lesquelles de ces autres faiblesses du contrôle interne méritent l'attention de la direction relève du jugement professionnel au regard des circonstances, en prenant en compte la probabilité et l'importance potentielle des anomalies pouvant résulter de ces faiblesses dans les états financiers.

A23. La communication d'autres faiblesses du contrôle interne qui méritent l'attention de la direction ne doit pas nécessairement être écrite mais peut être orale. Lorsque l'auditeur a discuté des faits et circonstances de ses constatations avec la direction, il peut considérer que celles-ci ont fait l'objet d'une communication orale à la direction au moment de ces discussions. En conséquence, une communication formelle n'a pas à être faite postérieurement.

A24. Lorsque l'auditeur a communiqué à la direction des faiblesses du contrôle interne, autres que des faiblesses significatives au cours d'une période précédente, et que la direction a décidé de ne pas y remédier pour des raisons de coût ou d'autres raisons, il n'est pas tenu de répéter cette communication dans la période en cours. De la même façon, l'auditeur n'est pas tenu de répéter l'information relative à de telles faiblesses si cette information a été précédemment communiquée à la direction par d'autres, tels que la fonction de l'audit interne ou les autorités de régulation. Il peut, toutefois, être approprié pour l'auditeur de communiquer à nouveau sur ces autres faiblesses s'il y a eu un changement de direction, ou s'il a eu connaissance de nouvelles informations qui viennent modifier sa compréhension antérieure de ces faiblesses ou celle de la direction. Néanmoins, l'incapacité de la part de la direction de remédier aux autres faiblesses du contrôle interne qui avaient été précédemment communiquées peut conduire à une faiblesse significative requérant alors une communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Déterminer si tel est le cas relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances données.

A25. Dans certaines situations, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter être tenues au courant du détail des autres faiblesses du contrôle interne que l'auditeur a communiquées à la direction, ou être brièvement informées de la nature de ces autres faiblesses. D'un autre côté, l'auditeur peut juger approprié d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des autres faiblesses

¹⁰ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 41.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTRÔLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET À LA DIRECTION

qu'il a communiquées à la direction. Dans un cas comme dans l'autre, l'auditeur peut effectuer cette communication oralement ou par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A26. La Norme ISA 260 (Révisée) fournit des réflexions utiles concernant la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque toutes ces personnes sont impliquées dans la direction de l'entité¹¹.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 9-10)

A27. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être soumis à des obligations supplémentaires de communication des faiblesses du contrôle interne qu'ils ont relevées au cours de l'audit, selon des façons, dans un degré de détail et à l'égard de parties non envisagées par la présente Norme ISA. Par exemple, les faiblesses significatives peuvent devoir être communiquées au pouvoir législatif ou à d'autres organismes gouvernementaux. La loi, la réglementation ou une autre autorité peuvent aussi exiger que les auditeurs du secteur public rendent compte des faiblesses du contrôle interne quelle que soit l'importance des incidences potentielles de ces faiblesses. De plus, la législation peut exiger des auditeurs dans le secteur public qu'ils rendent compte de questions liées au contrôle interne plus larges que des seules faiblesses du contrôle interne dont la présente Norme ISA requiert la communication ; par exemple, les contrôles liés au respect des autorités législatives, des dispositions réglementaires, ou des clauses de contrats ou d'accords de subvention.

Contenu de la communication écrite portant sur les faiblesses significatives du contrôle interne (Voir par. 11)

A28. Dans ses explications des incidences potentielles des faiblesses significatives, l'auditeur n'a pas besoin de les quantifier. Les faiblesses significatives peuvent être regroupées pour les besoins de la communication lorsqu'il est approprié de le faire. L'auditeur peut aussi inclure dans sa communication écrite des suggestions concernant les mesures à envisager pour y remédier, les actions prises ou envisagées par la direction, et une mention indiquant s'il a, ou non, entrepris une vérification quelconque pour s'assurer que les actions de la direction ont été, ou non, mises en œuvre.

A29. L'auditeur peut juger approprié d'inclure les informations complémentaires suivantes dans sa communication:

- Une mention indiquant que, s'il avait mis en œuvre des procédures plus étendues sur le contrôle interne, il aurait pu relever d'autres faiblesses à communiquer ou, au contraire, conclure que certaines des faiblesses communiquées n'avaient pas, en fait, à l'être ;

¹¹ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 13.

COMMUNICATION DES FAIBLESSES DU CONTROLE INTERNE AUX PERSONNES CONSTITUANT
LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET A LA DIRECTION

- Une mention indiquant que la communication a été faite pour les besoins des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et qu'elle peut ne pas convenir à d'autres fins.

A30. La loi ou la réglementation peuvent exiger que l'auditeur ou la direction transmettent une copie de la communication écrite de l'auditeur sur les faiblesses significatives aux autorités de régulation appropriées. Si tel est le cas, la communication écrite de l'auditeur peut identifier ces autorités.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 300**PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
L'objet et le calendrier de la planification	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Diligences requises	
Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission	5
Travaux préliminaires à la planification de la mission	6
Planification de l'audit	7–11
Documentation	12
Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale.....	13
Modalités d'application et autres informations explicatives	
L'objet et le calendrier de la planification	A1-A3
Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission	A4
Travaux préliminaires à la planification de la mission	A5–A7
Planification de l'audit	A8–A17
Documentation	A18–A21
Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale....	A22
Annexe : Facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit	

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traitées séparément.

L'objet et le calendrier de la planification

2. Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit pour la mission et de développer un programme de travail. Une planification adéquate est utile à l'audit des états financiers à différents égards, notamment en : (Voir par. A1-A3)
 - Aidant l'auditeur à porter une attention appropriée aux domaines importants de l'audit ;
 - Aidant l'auditeur à identifier et à résoudre les problèmes potentiels en temps voulu ;
 - Aidant l'auditeur à organiser et diriger correctement la mission d'audit afin qu'elle soit réalisée de manière efficace et efficiente ;
 - Assistant l'auditeur dans la sélection des membres de l'équipe affectée à la mission ayant des niveaux appropriés d'aptitude et de compétences pour répondre aux risques prévus et dans la correcte affectation des travaux entre eux ;
 - Facilitant la direction et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux ;
 - Assistant l'auditeur, le cas échéant, dans la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composants et par les experts.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Diligences requises**Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission**

5. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, et notamment planifier les discussions entre les membres de l'équipe et y prendre part. (Voir par. A4)

Travaux préliminaires à la planification de la mission

6. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes au début de la mission d'audit en cours :
 - (a) Effectuer les procédures exigées par la Norme ISA 220 relatives au maintien de la relation client et de la mission d'audit concernée¹ ;
 - (b) Evaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, conformément à la Norme ISA 220² ; et
 - (c) Prendre connaissance des termes de la mission, tel qu'il est exigé par la Norme ISA 210³. (Voir par. A5-A7)

Planification de l'audit

7. L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.
8. En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :
 - (a) Identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
 - (b) S'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;
 - (c) Prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;
 - (d) Prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur

¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 12-13.

² Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

³ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphes 9-13.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ; et

- (e) S'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Voir par. A8-A11)

9. L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description :

- (a) De la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminées en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁴ ;
- (b) De la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330⁵ ;
- (c) Des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA. (Voir par. A12 - A14)

10. L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit. (Voir par. A15)

11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Voir par. A16-A17)

Documentation

12. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁶ :

- (a) La stratégie générale d'audit ;
- (b) Le programme de travail ; et
- (c) Tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements. (Voir par. A18-A21)

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

⁶ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et A6.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

13. L'auditeur doit entreprendre les travaux suivants, avant le commencement d'une mission d'audit initiale :
- (a) Effectuer les procédures prévues par la Norme ISA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit concernée⁷ ; et
 - (b) Communiquer avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées. (Voir par. A22)

Modalités d'application et autres informations explicatives

L'objet et le calendrier de la planification (Voir par. 2)

- A1. La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité, l'expérience passée avec l'entité des membres-clés affectés à la mission et les changements dus aux circonstances qui surviennent au cours de l'audit.
- A2. La planification n'est pas une phase isolée d'un audit, mais au contraire un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Toutefois, la planification implique la prise en compte du calendrier de certains travaux et procédures d'audit qui nécessitent d'être effectués avant la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification comprend la nécessité de considérer avant l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, des aspects tels que :
- Les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques ;
 - La prise de connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme ;
 - La détermination du caractère significatif ;
 - La participation d'experts ;
 - La réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.
- A3. L'auditeur peut décider de s'entretenir de certaines questions touchant à la planification avec la direction de l'entité afin de faciliter la conduite et la direction de la mission d'audit (par exemple, pour coordonner certaines procédures d'audit

⁷ Norme ISA 220, paragraphes 12-13.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

planifiées avec le travail effectué par le personnel de l'entité). Bien que ces entretiens soient fréquents, la stratégie générale d'audit et le programme de travail restent la responsabilité de l'auditeur. Lors de la discussion des questions touchant à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, l'auditeur apporte une attention particulière afin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, la discussion avec la direction portant sur la nature et le calendrier des procédures d'audit de détail peut compromettre l'efficacité de l'audit du fait que ces dernières deviennent trop prévisibles.

Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 5)

A4. L'implication dans la planification de l'audit de l'associé responsable de la mission et des autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission améliore l'efficacité et l'efficience du processus de planification en tirant profit de leur expérience et de leur connaissance⁸.

Travaux préliminaires à la planification de la mission (Voir par. 6)

A5. La réalisation, au début de la mission d'audit en cours, des travaux préliminaires à la planification identifiés au paragraphe 6 aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou les circonstances qui peuvent affecter négativement sa capacité à planifier et à réaliser la mission d'audit.

A6. La réalisation de ces travaux préliminaires permet à l'auditeur de planifier une mission d'audit en s'assurant, par exemple :

- Qu'il conserve l'indépendance et la capacité nécessaires pour mener la mission ;
- Qu'il n'existe aucun problème relatif à l'intégrité de la direction qui puisse affecter sa volonté de poursuivre la mission ;
- Qu'il n'existe aucun malentendu avec la direction sur les termes de la mission.

A7. La prise en considération par l'auditeur du maintien de la relation client et des règles d'éthique, y compris les règles d'indépendance, reste permanente tout au long du déroulement de la mission d'audit en fonction des conditions et des changements dans les circonstances qui surviennent. La mise en œuvre des procédures initiales visant à évaluer le maintien de la relation client et le respect des règles d'éthique (y

⁸ La Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10, fixe les diligences requises et fournit des modalités d'application concernant les entretiens des membres de l'équipe affectée à la mission portant sur l'exposition de l'entité aux risques d'anomalies significatives dans ses états financiers. La Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 15, présente les modalités d'application sur l'importance à donner durant ces entretiens aux risques que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

compris les règles d'indépendance) au commencement de la mission d'audit en cours, implique qu'elles soient terminées avant la réalisation d'autres travaux importants relatifs à la mission en cours. Dans le cas d'audits récurrents, ces procédures initiales interviennent peu après l'achèvement de l'audit précédent (ou de façon concomitante).

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Voir par. 7-8)

A8. Le processus permettant l'établissement de la stratégie générale d'audit aide l'auditeur, sous réserve de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, à déterminer notamment :

- Les ressources à déployer pour des domaines d'audit spécifiques, telles que l'utilisation des membres de l'équipe affectée à la mission ayant une expérience appropriée pour des domaines à risque élevé, ou l'implication d'experts pour des sujets complexes ;
- L'importance des ressources à allouer aux domaines d'audit spécifiques, comme le nombre de personnes de l'équipe à affecter à l'observation de l'inventaire physique dans les sites importants, l'étendue de la revue du travail des autres auditeurs dans le cas d'audits de groupes, ou le nombre d'heures d'audit à affecter aux domaines à risque élevé ;
- La répartition de ces ressources dans le temps, par exemple lors de la phase intérimaire de l'audit ou aux dates importantes de césure entre les périodes ; et
- La façon dont ces ressources sont administrées, dirigées et supervisées, telles que les dates auxquelles des réunions préparatoires ou de conclusions avec l'équipe affectée à la mission se tiendront, la manière dont la revue par l'associé responsable et le directeur de la mission aura lieu (par exemple chez le client ou ailleurs), et si des revues de contrôle qualité de la mission seront effectuées.

A9. L'annexe donne une liste d'exemples de facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

A10. Après que la stratégie générale d'audit a été établie, un programme de travail peut être préparé pour répondre aux différentes questions identifiées dans celle-ci, prenant en compte le besoin d'atteindre les objectifs de l'audit au moyen de l'utilisation efficace des ressources dont dispose l'auditeur. L'établissement de la stratégie générale d'audit et du programme de travail ne résulte pas nécessairement de processus distincts ou séquentiels, mais ils sont étroitement liés dans la mesure où les changements dans l'un peuvent entraîner des changements consécutifs dans l'autre.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Aspects particuliers concernant les petites entités

A11. Dans les audits de petites entités, l'intégralité des travaux peut être menée par une équipe restreinte. Beaucoup de ces audits sont menés par un associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou seul). Avec une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont plus faciles. Pour ces entités, l'établissement de la stratégie générale d'audit n'est pas un exercice complexe ou prenant beaucoup de temps ; celui-ci variera avec la taille de l'entité, la complexité de l'audit et la taille de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, un mémorandum succinct préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de l'audit, mis à jour pendant la période en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir de documentation de la stratégie d'audit pour la mission d'audit en cours, si elle couvre les points notés au paragraphe 8.

Le programme de travail (Voir par. 9)

A12. Le programme de travail est plus détaillé que la stratégie générale d'audit en ce qu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe affectée à la mission. La planification de ces procédures d'audit a lieu tout au long de la mission au fur et à mesure que le programme de travail est mis en œuvre. Par exemple, la planification des procédures d'évaluation des risques intervient généralement très tôt dans le processus d'audit. Cependant, la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit spécifiques complémentaires dépend du résultat des procédures d'évaluation des risques. De plus, l'auditeur peut commencer à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour certains flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers, avant même de planifier toutes les autres procédures d'audit complémentaires.

A13. Il est important de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il est prévu de mettre en œuvre, ainsi que les procédures d'audit complémentaires, qui ont trait aux informations fournies dans les états financiers, étant donné que ces informations peuvent être très diversifiées et détaillées. En outre, certaines informations fournies dans les états financiers peuvent ne pas provenir du grand livre général et des journaux auxiliaires, ce qui peut avoir une incidence sur l'évaluation des risques et sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre pour y répondre.

A14. La prise en considération, tôt dans le processus d'audit, des informations fournies dans les états financiers permet à l'auditeur d'accorder une attention particulière à leur traitement, et de planifier adéquatement le temps qu'il y consacrer, comme il le

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

fait pour les flux d'opérations, les événements et les soldes de comptes. Elle peut également aider l'auditeur à déterminer l'incidence sur l'audit :

- D'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées découlant de changements survenus dans l'environnement, la situation financière ou les activités de l'entité (par exemple, un changement dans l'identification requise des secteurs et de l'information sectorielle à présenter à la suite d'un important regroupement d'entreprises) ;
- D'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées découlant de changements apportés au référentiel comptable applicable ;
- De la nécessité de faire appel à un expert afin d'aider l'auditeur à mettre en œuvre les procédures d'audit liées à des obligations d'information particulières (par exemple, celles qui concernent les obligations au titre des prestations de retraite ou d'autres avantages de retraite) ;
- Des questions relatives aux obligations d'information que l'auditeur peut juger utile d'aborder avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise⁹.

Modifications au cours du déroulement de l'audit des décisions prises lors de sa planification (Voir par. 10)

A15. Du fait d'événements imprévus, de changements dans les conditions, ou d'éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, l'auditeur peut considérer nécessaire de modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires planifiés à l'origine, sur la base d'une appréciation révisée des risques évalués. Ceci peut être le cas lorsque des informations sont portées à la connaissance de l'auditeur et diffèrent de manière importante de celles qu'il avait obtenues lors de la planification des procédures d'audit. Par exemple, des éléments probants recueillis lors de la réalisation de contrôles de substance peuvent contredire les éléments probants recueillis au moyen des tests de procédures.

Direction, supervision et revue (Voir par. 11)

A16. La nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux, varient en fonction de multiples facteurs, comprenant :

- La taille et la complexité de l'entité ;

⁹ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe A13.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- Le domaine sur lequel porte l'audit ;
- Les risques évalués d'anomalies significatives (par exemple, une augmentation du risque évalué d'anomalies significatives dans un domaine particulier de l'audit requiert généralement une direction et une supervision d'autant plus poussée de l'équipe affectée à la mission, et une revue plus détaillée de leurs travaux) ;
- Les aptitudes et la compétence de chacun des membres de l'équipe affectée à la mission réalisant le travail d'audit.

La Norme ISA 220 donne de plus amples précisions sur la direction, la supervision et la revue des travaux d'audit¹⁰.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A17. Lorsque l'audit est mené entièrement par l'associé responsable de la mission, les questions de direction et de supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de revue de leurs travaux, ne se posent pas. Dans de telles situations, l'associé responsable de la mission ayant personnellement participé à tous les aspects du travail, sera à même de connaître toutes les questions d'importance significative. Se forger une appréciation objective sur le bien-fondé de jugements portés lors de l'audit peut présenter des problèmes pratiques lorsque la même personne réalise l'audit dans son ensemble. Lorsque des problèmes particulièrement complexes ou inhabituels se posent, et que l'audit est réalisé par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut être souhaitable de consulter d'autres auditeurs expérimentés qualifiés ou l'organisme professionnel dont l'auditeur est membre.

Documentation (Voir par. 12)

A18. La documentation de la stratégie générale d'audit garde la trace des décisions importantes considérées nécessaires pour correctement planifier l'audit et pour communiquer à l'équipe affectée à la mission les sujets importants. Par exemple, l'auditeur peut résumer la stratégie générale d'audit dans un mémorandum qui contient à la fois les décisions importantes concernant l'étendue des travaux, le calendrier et la conduite de l'audit.

A19. La documentation du programme de travail garde la trace de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques, ainsi que des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués au niveau des assertions. Elle sert également à garder la trace d'une planification correcte des procédures d'audit qui peuvent ainsi être revues et approuvées avant leur mise en œuvre.

¹⁰ Norme ISA 220, paragraphes 15-17.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

L'auditeur peut utiliser des programmes de travail standards ou des questionnaires de contrôle, adaptés selon les besoins pour tenir compte des circonstances particulières de la mission.

A20. L'information consignée concernant les modifications importantes apportées à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, et les modifications corrélatives de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, explicite les raisons des changements effectués et la stratégie générale d'audit et le programme de travail finalement retenus. Elle reflète également les réponses appropriées apportées aux changements importants intervenus au cours de l'audit.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A21. Ainsi que le précise le paragraphe A11, un bref mémorandum répondant à l'objectif peut servir à documenter la stratégie d'audit dans une petite entité. Concernant le programme de travail, des programmes standards ou des questionnaires de contrôle (Voir par. A19), préparés sur la base de l'hypothèse qu'il existe peu de mesures de contrôle, comme ceci est probablement le cas dans une petite entité, peuvent être utilisés sous réserve qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, y compris aux résultats de l'évaluation des risques par l'auditeur.

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale
(Voir par. 13)

A22. Le but et l'objectif de la planification de l'audit sont identiques, qu'il s'agisse d'un audit initial ou d'un audit récurrent. Cependant, lors d'un audit initial, l'auditeur peut avoir besoin d'étendre ses travaux de planification car il ne possède généralement pas la connaissance passée de l'entité qu'il a dans une mission d'audit récurrente. Pour une mission d'audit initiale, les questions supplémentaires que l'auditeur peut avoir à examiner lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit et du programme de travail, incluent les aspects suivants :

- Les accords à intervenir avec l'auditeur précédent, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, pour, par exemple, revoir les dossiers de travail de celui-ci ;
- Les problèmes importants (y compris ceux portant sur l'application des principes comptables ou des normes d'audit et de rapport) discutés avec la direction lors de sa sélection initiale comme auditeur, la communication de ces sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la façon dont ils affectent la stratégie générale d'audit et le programme de travail ;

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- Les procédures d'audit prévues pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture¹¹ ;
- D'autres procédures requises par le système de contrôle qualité du cabinet applicables aux missions d'audit initiales (par exemple, le système de contrôle qualité du cabinet peut demander à ce qu'un autre associé ou une personne d'expérience revoie la stratégie générale d'audit avant d'entreprendre des procédures d'audit importantes, ou les rapports avant leur émission).

¹¹ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*.

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

Annexe

(Voir par. 7-8, A8-A11)

Facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit

Cette annexe donne des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit. De nombreux points ci-dessous influenceront également l'établissement du programme de travail détaillé. Les exemples fournis couvrent un large éventail de points applicables à nombre de missions. Bien que certains points abordés ci-après puissent être exigés par d'autres Normes ISA, tous ne sont pas applicables à chaque mission d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- Le référentiel comptable à partir duquel l'information financière sur laquelle portera l'audit a été établie, y compris le besoin éventuel de rapprochement avec un autre référentiel comptable ;
- Les obligations d'information propre au secteur d'activité telles que les rapports prescrits par les instances régulatrices du secteur concerné ;
- La couverture d'audit prévue, y compris le nombre et les sites des composants à inclure lors de l'audit ;
- La nature des liens de contrôle entre une société mère et ses composants qui détermine les méthodes de consolidation ;
- La mesure dans laquelle les composants sont audités par d'autres auditeurs ;
- La nature des secteurs d'activités qui feront l'objet de l'audit, y compris les besoins de connaissances spécialisées ;
- La monnaie devant être utilisée pour la publication de l'information financière, y compris le besoin de conversion de l'information financière auditée ;
- Le besoin d'un audit légal des états financiers individuels en complément de celui des états financiers consolidés ;
- Si l'entité a une fonction d'audit interne, et, le cas échéant, s'il est possible d'utiliser les travaux de cette fonction, dans quels domaines, et dans quelle mesure, ou s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, pour les besoins de l'audit ;
- L'utilisation par l'entité de sociétés de services et la façon dont l'auditeur peut recueillir des éléments probants concernant la conception ou le fonctionnement des contrôles effectués par celles-ci ;

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- L'utilisation prévue des éléments probants recueillis lors des audits précédents, par exemple des éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques et aux tests de procédures ;
- L'impact de la technologie de l'information sur les procédures d'audit, y compris la disponibilité des données et l'utilisation prévue de techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- Le lien entre la couverture d'audit prévue et le calendrier des travaux d'audit avec les examens limités éventuels d'informations financières intermédiaires et l'impact sur l'audit de l'information recueillie durant ces examens ;
- La disponibilité du personnel du client et de l'information.

Objectifs en termes de rapport, calendrier de réalisation de l'audit et nature des communications

- Le calendrier prévu par l'entité pour la publication de l'information financière, soit à des dates intercalaires, soit à la date de clôture ;
- L'organisation de réunions avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour s'entretenir de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit ;
- Les entretiens avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portant sur le type de rapports attendus et leur date d'émission, ainsi que sur les autres communications, orales ou écrites, y compris le rapport d'audit, les lettres à la direction et les communications aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Les entretiens avec la direction concernant les communications attendues tout au long de la mission relatives à l'état d'avancement des travaux d'audit ;
- Les communications avec les auditeurs des composants concernant le type de rapports à émettre et leur date d'émission, ainsi que celles ayant rapport à l'audit des composants ;
- La nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe affectée à la mission, y compris la nature et le calendrier des réunions et des dates prévues pour la revue de leurs travaux ;
- Les communications éventuelles prévues avec les tiers, y compris les obligations statutaires ou contractuelles de communication résultant de l'audit.

Facteurs importants, travaux préliminaires à la planification et connaissance acquise sur d'autres missions

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- La détermination du caractère significatif, conformément à la norme ISA 320¹², et, le cas échéant :
 - La détermination des seuils de signification pour les composants et la communication de ces seuils aux auditeurs des composants en conformité avec la norme ISA 600¹³ ;
 - L'identification lors de la phase préliminaire des composants importants et des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir dès lors qu'ils sont significatifs ;
- L'identification lors de la phase préliminaire des domaines où il peut exister le plus fort risque d'anomalies significatives ;
- L'impact du risque évalué d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble sur la direction, la supervision et la revue des travaux ;
- La façon dont l'auditeur met en exergue auprès des membres de l'équipe affectée à la mission le besoin de conserver un esprit curieux et d'exercer leur esprit critique en collectant et en évaluant les éléments probants recueillis ;
- Les résultats des audits précédents durant lesquels l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne a été évaluée, y compris la nature des faiblesses identifiées et des actions prises pour y remédier ;
- Les entretiens avec le personnel du cabinet fournissant d'autres prestations à l'entité portant sur des questions qui peuvent affecter l'audit ;
- L'engagement de la direction de concevoir, de mettre en œuvre et de maintenir un bon contrôle interne, y compris les éléments qui montrent que celui-ci fait l'objet d'une documentation appropriée ;
- Les changements dans le référentiel comptable applicable, tels que des modifications apportées aux normes comptables, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées ;
- Le volume des opérations, qui est un facteur déterminant pour l'auditeur pour décider s'il est plus efficace de s'appuyer sur le contrôle interne ;
- L'importance donnée au contrôle interne dans toutes les fonctions de l'entité concourant au succès de son activité ;
- Le(s) processus suivi(s) par la direction pour identifier et préparer les informations exigées par le référentiel comptable applicable, y compris celles ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires ;

¹² Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*.

¹³ Norme ISA 600, *Aspects particuliers. Audits d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphes 21-23 et 40(c).

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- Les développements importants des activités de l'entité, y compris les changements intervenus dans la technologie de l'information et les processus opérationnels, dans l'équipe de direction, ainsi que les acquisitions, les fusions ou les désinvestissements ;
- Les développements importants du secteur d'activité, tels que les changements dans les réglementations régissant le secteur, ou les nouvelles règles de présentation de l'information financière ;
- Tout autre développement important, tels que les changements de législation affectant l'entité.

Nature, calendrier et volume des ressources disponibles

- La sélection de l'équipe affectée à la mission (y compris, lorsque ceci est nécessaire, de la personne chargée du contrôle qualité de la mission) et l'affectation des travaux d'audit aux membres de l'équipe, y compris l'affectation des membres de l'équipe ayant une expérience appropriée aux domaines où il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives ;
- La répartition du budget d'audit en temps, en prévoyant une allocation appropriée des heures aux domaines où il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 315 (Révisée), Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 315 (Révisée)

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2013)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	5-10
La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	11-24
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	25-31
Documentation	32
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	A1-A24
La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	A25-A121
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A122-152
Documentation	A153-A156
Annexe 1 : Composantes du contrôle interne	
Annexe 2 : Circonstances et faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives	

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2013.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
 - (a) Assertions – Déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir ;
 - (b) Risque lié à l'activité – Risque résultant des conditions, événements, circonstances, décisions ou absence de décisions importants, qui pourraient compromettre la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à mettre en œuvre ses stratégies, ou résultant de la fixation d'objectifs et de stratégies inappropriés ;
 - (c) Contrôle interne – Processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Le terme "contrôle(s)" se réfère à l'un quelconque des aspects d'une ou de plusieurs composantes du contrôle interne ;
 - (d) Procédures d'évaluation des risques – Procédures d'audit mises en œuvre pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ;

- (e) Risque important – Risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en vue d'obtenir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions. Néanmoins, les procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit. (Voir par. A1-A5)
6. Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :
 - (a) Des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; (Voir par. A6-A13)
 - (b) Des procédures analytiques ; (Voir par. A14-A17)
 - (c) L'observation physique et l'inspection. (Voir par. A18)
7. L'auditeur doit s'interroger pour savoir si l'information obtenue dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de la mission est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.
8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions au sein de l'entité, il doit s'interroger pour savoir si l'information recueillie est pertinente pour identifier des risques d'anomalies significatives.
9. Lorsque l'auditeur prévoit l'utilisation des informations recueillies à partir de son expérience passée de l'entité et des procédures réalisées au cours des audits précédents, il doit vérifier si des changements sont intervenus depuis le dernier audit et si ceux-ci peuvent avoir un impact sur la pertinence des informations utilisées dans le cadre de l'audit en cours. (Voir par. A19-A20)
10. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent s'entretenir de la possibilité que les états financiers comportent des

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

anomalies significatives et de l'application du référentiel comptable applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de communiquer aux membres de l'équipe affectée à la mission qui n'ont pas participé à l'entretien. (Voir par. A21-A24)

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit prendre connaissance des domaines suivants :

- (a) Secteur concerné, réglementation et autres facteurs externes, y compris le référentiel comptable applicable ; (Voir par. A25-A30)
- (b) Nature de l'entité, notamment :
 - (i) Ses activités ;
 - (ii) La détention du capital et ses structures de gouvernance ;
 - (iii) Les types d'investissements que l'entité réalise et ceux qui sont prévus, y compris ceux dans des entités *ad hoc* ; et
 - (iv) La façon dont l'entité est organisée et financée ;afin de lui permettre d'appréhender les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il s'attend à trouver dans les états financiers ; (Voir par. A31-A35)
- (c) Choix et application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons des changements apportés. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées au regard de son activité et sont conformes au référentiel comptable applicable ainsi qu'à celles suivies dans le secteur d'activité concerné ; (Voir par. A36)
- (d) Objectifs et stratégies de l'entité et risques y relatifs liés à l'activité pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives ; (Voir par. A37-A43)
- (e) Mesure et revue de la performance financière de l'entité. (Voir par. A44-A49)

Le contrôle interne au sein de l'entité

12. L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit. (Voir par. A50-A73)

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Nature et niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit

13. Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Voir par. A74-A76)

Composantes du contrôle interne

L'environnement de contrôle

14. L'auditeur doit prendre connaissance de l'environnement de contrôle. Dans ce cadre, l'auditeur doit évaluer si :
- (a) La direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique ; et
 - (b) Les points forts des éléments constituant l'environnement de contrôle donnent une base solide pour les autres composantes du contrôle interne, et si ces autres composantes ne sont pas amoindries par des faiblesses dans l'environnement de contrôle. (Voir par. A77-A87)

Le processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit acquérir une connaissance visant à déterminer si l'entité a mis en place un processus pour :
- (a) Identifier les risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ;
 - (b) Evaluer l'importance des risques ;
 - (c) Evaluer la possibilité de leur survenance ; et
 - (d) Décider des mesures à prendre pour répondre à ces risques. (Voir par. A88)
16. Si l'entité a mis en place un tel processus (ci-après désigné « processus d'évaluation des risques par l'entité »), l'auditeur doit en prendre connaissance ainsi que des résultats qui en découlent. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas décelés, il doit évaluer s'il existait un risque sous-jacent d'une nature telle qu'il estime qu'il aurait dû être décelé par le processus d'évaluation des risques par l'entité. Si un tel risque existe, l'auditeur doit prendre connaissance des raisons qui ont fait que le processus ne l'a pas identifié et évaluer si celui-ci est approprié en la circonstance ou déterminer s'il existe une faiblesse significative du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

17. Si l'entité n'a pas établi un tel processus ou n'a pas d'autre processus adéquat, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si des risques liés à l'activité au regard des objectifs d'élaboration de l'information financière ont été identifiés et connaître la façon dont ils ont été traités. L'auditeur doit évaluer si l'absence d'un processus documenté d'évaluation des risques est appropriée en la circonstance, ou déterminer si ceci représente une faiblesse significative du contrôle interne de l'entité. (Voir par. A89)

Le système d'information, y compris les processus opérationnels y afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière, et la communication

18. L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants : (Voir par. A90-A92 et A95-A96)
- (a) Les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;
 - (b) Les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;
 - (c) Les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;
 - (d) La façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers ;
 - (e) Le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers ;
 - (f) Les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements. (Voir par. A93-A94)

Cette connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière doit inclure les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations à fournir dans les états financiers que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

19. L'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité communique les rôles et les responsabilités en matière d'élaboration de l'information financière et les éléments importants y afférents, visant : (Voir par. A97-A98)
- (a) La communication entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - (b) La communication externe, par exemple avec les autorités de contrôle.

Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit prendre connaissance des mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, c'est-à-dire celles qu'il estime nécessaires pour appréhender, afin de les évaluer, les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et pour concevoir des procédures d'audit complémentaires répondant aux risques évalués. Un audit n'exige pas de l'auditeur une connaissance de toutes les mesures de contrôle relatives à chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. (Voir par. A99-A106)
21. Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique. (Voir par. A107-A109)

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit prendre connaissance des principales mesures utilisées par l'entité pour assurer le suivi du contrôle interne pertinent pour l'élaboration de l'information financière, y compris de celles relatives aux mesures de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi que de la manière dont l'entité entreprend des actions correctrices sur les faiblesses de ses propres contrôles. (Voir par. A110-A112)
23. Si l'entité a une fonction d'audit interne¹, l'auditeur doit prendre connaissance de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de sa position dans l'organisation et des travaux menés ou à mener. (Voir par. A113-A120)
24. L'auditeur doit prendre connaissance des sources d'informations utilisées dans le cadre du suivi des mesures de contrôle, et des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour apprécier si l'information est suffisamment fiable pour répondre aux objectifs de ce suivi. (Voir par. A121)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

¹ Le terme « fonction d'audit interne » est défini pour les besoins des normes ISA dans la Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 14(a).

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

25. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :
- (a) Au niveau des états financiers ; (Voir par. A122-A125) et
 - (b) Au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ; (Voir par. A126-A131)
- afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires.
26. A cette fin, l'auditeur doit :
- (a) Identifier les risques dans le cadre de la démarche qu'il effectue pour prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents en relation avec les risques, en prenant en considération les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies (y compris les aspects quantitatifs ou qualitatifs de ces informations) dans les états financiers ; (Voir par. A132-A136)
 - (b) Evaluer les risques identifiés et évaluer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement beaucoup d'assertions ;
 - (c) Rattacher les risques identifiés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, prenant en compte les contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier ; et (Voir par. A137-A139)
 - (d) Considérer la possibilité d'anomalie, y compris de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle peut constituer une anomalie significative. (Voir par. A140)

Risques requérant une attention particulière dans le cadre de l'audit

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si un quelconque des risques identifiés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles identifiés relatifs à ce risque.
28. En exerçant son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit prendre en compte, au minimum, les aspects suivants :
- (a) Le risque est, ou non, un risque de fraude ;
 - (b) Le risque est, ou non, lié à d'importants développements nouveaux de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière ;

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- (c) La complexité des opérations ;
- (d) Le risque découle, ou non, de transactions importantes avec des parties liées ;
- (e) le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d'incertitudes attachées à leur évaluation ;
- (f) Le risque concerne, ou non, des opérations importantes sortant du cadre normal des opérations de l'entité, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles. (Voir par. A141-A145)

29. Si l'auditeur a déterminé qu'un risque important existe, il doit prendre connaissance des contrôles exercés par l'entité, y compris des mesures de contrôle, relatifs à ce risque. (Voir par. A146-A148)

Risques pour lesquels les contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés

30. Concernant certains risques, l'auditeur peut juger qu'il n'est pas possible, ou faisable, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance. De tels risques peuvent résulter de l'enregistrement récurrent, incorrect ou incomplet, de flux d'opérations, ou de soldes de comptes importants, leurs caractéristiques permettant souvent leur comptabilisation par un processus largement automatisé avec peu, ou pas, d'intervention manuelle. Dans de tels cas, les contrôles de l'entité sur ces risques sont pertinents pour l'audit et l'auditeur doit en prendre connaissance. (Voir par. A149-A151)

Révision de l'évaluation des risques

31. L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure que des éléments probants supplémentaires sont recueillis. Dans les situations où l'auditeur recueille des éléments probants à partir des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre, ou si des informations nouvelles sont recueillies, et qu'il existe des incohérences avec les éléments probants à partir desquels il a fondé son évaluation initiale, l'auditeur doit réviser son évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées. (Voir par. A152)

Documentation

32. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit² :

² Norme ISA 230, *Documentation d'audit* paragraphes 8-11, et A6.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- (a) La discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission ainsi que le requiert le paragraphe 10, et les décisions importantes en résultant ;
- (b) Les éléments-clés de la connaissance acquise relative à chacun des aspects de l'entité et de son environnement, spécifiés au paragraphe 11, et à chacune des composantes du contrôle interne identifiées aux paragraphes 14–24 ; la source des informations recueillies lors de cette prise de connaissance et les procédures d'évaluation des risques réalisées ;
- (c) Les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, ainsi que le requiert le paragraphe 25 ; et
- (d) Les risques identifiés et les contrôles y afférents dont il a pris connaissance conformément aux paragraphes 27–30. (Voir par. A153-A156)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées (Voir par. 5)

A1. Prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (ci-après appelé « connaissance de l'entité »), est un processus continu relevant d'une démarche active visant à rassembler, mettre à jour et analyser l'information tout au long de l'audit. Cette connaissance donne une base à partir de laquelle l'auditeur planifie la mission et exerce son jugement professionnel, par exemple pour :

- Evaluer les risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers ;
- Déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320³ ;
- Examiner le bien-fondé du choix et de l'application des méthodes comptables suivies et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers ;
- Identifier les domaines relatifs aux montants ou aux informations à fournir dans les états financiers pour lesquels des procédures spécifiques peuvent s'avérer nécessaires, par exemple : les transactions réalisées avec des parties liées ou l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; ou pour déterminer la finalité économique des opérations ;
- Déterminer les résultats attendus à utiliser lors de la mise en œuvre de procédures analytiques ;
- Répondre aux risques évalués d'anomalies significatives, y compris pour définir et réaliser des procédures d'audit complémentaires, dans le but de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; et

³ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- Evaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, tels que le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.
- A2. Les informations recueillies lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants pour justifier son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, l'auditeur peut également recueillir au travers de la mise en œuvre de ces procédures, des éléments probants concernant les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et les assertions sous-jacentes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que contrôles de substance ou tests de procédures. Il peut aussi décider de réaliser des contrôles de substance ou des tests de procédures de façon concomitante avec les procédures d'évaluation des risques s'il est plus efficient de procéder ainsi.
- A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de connaissance requis. Il apprécie principalement si la connaissance qu'il a acquise est suffisante pour atteindre les objectifs fixés par la présente Norme ISA. Le niveau de connaissance générale requis de l'auditeur est moins élevé que celui que possède la direction pour gérer les opérations de l'entité.
- A4. Les risques à évaluer comprennent aussi bien ceux résultant d'erreurs que ceux provenant de fraudes, et sont couverts par la présente Norme ISA. Cependant, l'importance de la fraude est telle que les diligences requises et les modalités d'application complémentaires sont prévues dans la Norme ISA 240 en relation avec les procédures d'évaluation des risques et des mesures de contrôle, afin de recueillir des informations qui sont utilisées pour identifier les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes⁴.
- A5. Bien qu'il soit requis de l'auditeur de mettre en œuvre toutes les procédures d'évaluation des risques prévues au paragraphe 6 dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité (voir paragraphes 11-24), il ne lui est pas demandé de réaliser chacune d'elles pour chacun des aspects de cette prise de connaissance. D'autres procédures peuvent être mises en œuvre lorsque les informations qui en découlent peuvent être utiles à l'identification des risques d'anomalies significatives. Des exemples de ces procédures comprennent :
- La revue des informations obtenues de sources extérieures telles que des journaux économiques et financiers ; des rapports d'analystes, de banques ou d'agences de

⁴ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 12-24.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

notation ; ou des publications des autorités de contrôle ou des publications financières ;

- La demande d'informations auprès de conseils juridiques extérieurs de l'entité ou d'experts en évaluation dont l'entité a utilisé les services.

Demandes d'informations auprès de la direction, de la fonction d'audit interne et d'autres personnes au sein de l'entité (Voir par. 6(a))

- A6. Une grande partie des informations recueillies par l'auditeur dans le cadre de demandes d'informations sont obtenues de la direction et des personnes responsables de l'élaboration de l'information financière. Des informations peuvent également être recueillies par l'auditeur en adressant des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne, lorsque l'entité en a une, et d'autres personnes au sein de l'entité.
- A7. L'auditeur peut aussi recueillir ces informations ou avoir une vue différente en identifiant des risques d'anomalies significatives, à partir de demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité et d'autres membres du personnel à différents niveaux de responsabilités. Par exemple :
- Des demandes d'informations auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent aider l'auditeur à comprendre le contexte dans lequel les états financiers sont établis. La Norme ISA 260 (Révisée)⁵ souligne l'importance d'un échange réciproque efficace pour aider l'auditeur à obtenir des informations à cet égard auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Des demandes d'informations auprès des membres du personnel responsables d'initier, de traiter ou d'enregistrer des opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur dans l'appréciation du caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables suivies ;
 - Des demandes d'informations auprès du conseil juridique interne de l'entité peuvent fournir des renseignements sur des sujets tels que les litiges, la conformité aux textes législatifs et réglementaires, la connaissance de fraudes commises ou suspectées affectant l'entité, les garanties accordées, les engagements après-ventes, les accords (tels que l'existence de co-entreprises) ou encore la portée des clauses d'un contrat ;
 - Des demandes d'informations auprès du personnel du service marketing ou commercial peuvent fournir des renseignements sur les évolutions dans la stratégie

⁵ Norme ISA 260 (Révisée), Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, paragraphe 4 (b).

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les accords commerciaux avec les clients ;

- Des demandes d'informations auprès de la fonction de gestion des risques (ou des personnes qui endossent ce rôle) peuvent fournir des renseignements sur les risques opérationnels et les risques découlant de la réglementation qui peuvent avoir une incidence sur l'élaboration de l'information financière;
- Des demandes d'informations auprès du personnel en charge des systèmes d'information peuvent fournir des renseignements sur les modifications apportées aux systèmes, les défaillances des systèmes ou des contrôles, ou sur d'autres risques liés aux systèmes d'informations.

A8. Comme la prise de connaissance de l'entité et de son environnement est un processus dynamique et continu, les demandes d'informations de l'auditeur peuvent avoir lieu tout au long de la mission d'audit.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne

A9. Si une entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de cette fonction peuvent fournir des renseignements utiles à l'auditeur pour sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Lors de la réalisation de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités de l'entité et les risques qui y sont liés, et peut avoir fait des constatations à partir de ses travaux, par exemple avoir identifié des déficiences dans le contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans sa prise de connaissance de l'entité, dans son évaluation des risques et pour d'autres aspects de l'audit. L'auditeur procède donc à ces demandes d'informations, qu'il compte ou non s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue⁶. Des demandes d'informations particulièrement pertinentes peuvent porter sur des points soulevés par la fonction d'audit interne auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et sur les résultats de son propre processus d'évaluation des risques.

A10. Si sur la base des réponses aux questions de l'auditeur, il apparaît que des constats sont susceptibles d'être pertinents par rapport à l'établissement de l'information financière de l'entité et à l'audit, l'auditeur peut considérer comme approprié de lire les rapports d'audit interne qui en traitent. Les rapports de la fonction d'audit interne qui peuvent être pertinents comprennent, par exemple, ses documents de stratégie et de

⁶ Norme ISA 610 (Révisée en 2013) contient les diligences requises pertinentes.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

planification et ses rapports préparés à l'intention de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise leur décrivant les constatations découlant des travaux d'audit interne.

A11. En outre, conformément à la norme ISA 240⁷, si la fonction d'audit interne fournit des renseignements à l'auditeur concernant des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A12. Les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur, possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne ou, selon les circonstances, d'autres membres du personnel au sein de la fonction. L'auditeur peut également considérer comme approprié de rencontrer périodiquement ces personnes.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 6 (a))

A13. Les auditeurs des entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires ayant trait au contrôle interne et à la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Des demandes d'informations auprès des personnes appropriées qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur à identifier les risques de non-conformité significative aux textes législatifs et réglementaires applicables et le risque de déficiences dans le contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière.

Procédures analytiques (Voir par. 6(b))

A14. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent identifier des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et peuvent l'aider dans son évaluation des risques d'anomalies significatives dans le but de fournir une base pour définir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués. Des procédures analytiques réalisées en tant que procédures d'évaluation des risques peuvent inclure des informations tant financières que non financières, par exemple, des corrélations entre les ventes et la surface des espaces de ventes ou le volume des marchandises vendues.

A15. Les procédures analytiques peuvent être utiles pour identifier des opérations ou événements inhabituels, des montants, ratios ou tendances pouvant faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Des corrélations inhabituelles ou inattendues qui sont relevées peuvent aussi aider l'auditeur à identifier des risques d'anomalies

⁷ Norme ISA 240, paragraphe 19.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

significatives, en particulier des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

- A16. Cependant, lorsque ces procédures analytiques utilisent des informations agrégées à un niveau global (ce qui peut être le cas avec des procédures analytiques mises en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques), les résultats de ces procédures ne peuvent fournir qu'une indication initiale générale quant à l'existence d'une anomalie significative. En conséquence, dans ces situations, la prise en compte d'autres informations collectées lors de l'identification des risques d'anomalies significatives ainsi que des résultats de ces procédures analytiques peut aider l'auditeur à interpréter et évaluer les résultats des procédures analytiques.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A17. Certaines petites entités peuvent ne pas avoir d'informations intercalaires ou mensuelles pouvant être utilisées pour les besoins des procédures analytiques. Dans ces situations, bien que l'auditeur puisse être en mesure de réaliser des procédures analytiques limitées dans le but de planifier l'audit ou d'obtenir certaines informations au travers de demandes d'informations, il peut lui être utile de planifier la mise en œuvre de procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au moment où un premier jeu d'états financiers préliminaires est disponible.

Observation physique et inspection (Voir par. 6(c))

- A18. L'observation physique et l'inspection peuvent corroborer les informations obtenues suite aux demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes et peuvent également fournir des informations relatives à l'entité et à son environnement. Des exemples de ces procédures d'audit comprennent l'observation physique et l'inspection des éléments suivants :

- Les opérations de l'entité ;
- Des documents (tels que les business plans et les plans stratégiques), des enregistrements comptables, et des manuels de contrôle interne ;
- Des rapports préparés par la direction (tels que des rapports de gestion trimestriels ou des états financiers intermédiaires) et par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (tels que les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration) ;
- Les locaux et les sites de production de l'entité.

Informations recueillies au cours de périodes précédentes (Voir par. 9)

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- A19. L'expérience de l'entité acquise par l'auditeur et les procédures d'audit réalisées lors des audits précédents peuvent lui fournir des informations sur des sujets tels que :
- Les anomalies antérieures et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps voulu ;
 - La nature de l'entité et de son environnement ainsi que de son contrôle interne, y compris des faiblesses du contrôle interne ;
 - Les changements importants dans l'entité ou dans ses opérations survenus depuis la clôture de la période précédente auxquels elle a dû faire face, ce qui peut aider l'auditeur à acquérir une connaissance suffisante de l'entité et lui permettre d'identifier et d'évaluer des risques d'anomalies significatives ;
 - Certains types d'opérations, d'événements, ou de soldes de comptes (et les informations à fournir y afférentes) pour lesquels la mise en œuvre des procédures d'audit nécessaires a posé des difficultés, par exemple en raison de leur complexité.
- A20. Il est requis de l'auditeur de déterminer si l'information recueillie au cours de périodes précédentes reste pertinente dans le cas où il envisage de l'utiliser pour les besoins de l'audit en cours. Ceci tient au fait que des changements dans l'environnement de contrôle, par exemple, peuvent affecter la pertinence de l'information précédemment recueillie. Afin de déterminer si de tels changements pouvant affecter la pertinence de cette information sont intervenus, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et réaliser des procédures d'audit appropriées, telles que des tests de conformité des systèmes concernés.

Discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 10)

- A21. Les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission portant sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives :
- Donnent l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés, y compris l'associé responsable de la mission, de partager leur expérience personnelle fondée sur leur connaissance de l'entité ;
 - Permettent aux membres de l'équipe affectée à la mission d'échanger des informations sur les risques liés à l'activité auxquels l'entité est confrontée et comment et dans quels domaines les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ;
 - Aident les membres de l'équipe affectée à la mission à acquérir une meilleure connaissance des potentialités d'anomalies significatives dans les états financiers dans les domaines spécifiques qui leur sont assignés, et à comprendre comment les

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

résultats des procédures d'audit qu'ils ont réalisées peuvent affecter d'autres aspects des travaux d'audit, y compris les décisions relatives à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit complémentaires ;

- Fournissent une base à partir de laquelle les membres de l'équipe affectée à la mission communiquent et partagent de nouvelles informations recueillies tout au long de l'audit et qui peuvent affecter l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou les procédures d'audit mises en œuvre pour répondre à ces risques.

La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant les discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission relative aux risques de fraudes⁸.

A22. Lors des discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis par le paragraphe 10, la prise en compte des obligations d'information du référentiel comptable applicable permet d'identifier tôt dans le processus d'audit là où il peut y avoir des risques d'anomalies significatives dans les informations à fournir. Des exemples de points dont l'équipe affectée à la mission peut discuter, incluent :

- Des modifications des exigences en matière de l'élaboration de l'information financière qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information à fournir, que ces informations soient nouvelles ou modifiées ;
- Des changements dans l'environnement de l'entité, dans sa situation financière, ou dans ses activités, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information à fournir, nouvelles ou modifiées, par exemple, un important regroupement d'entreprises survenu au cours de la période faisant l'objet de l'audit ;
- Des informations à fournir pour lesquelles l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés par l'auditeur a peut-être été difficile dans le passé ;
- Des informations à fournir sur des questions complexes, y compris celles à l'égard desquelles la direction doit porter des jugements importants quant aux informations à fournir.

A23. Il n'est pas toujours nécessaire ou possible que tous les membres assistent à chaque discussion (comme par exemple, dans le cas d'un audit impliquant plusieurs sites), pas plus qu'il n'est nécessaire pour tous les membres de l'équipe affectée à la mission d'être informés de toutes les décisions prises au cours de ces entretiens. L'associé responsable de la mission peut discuter de questions avec les membres-clés de l'équipe affectée à la mission y compris, si ceci est jugé approprié, avec les collaborateurs

⁸ Norme ISA 240, paragraphe 15.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

ayant des compétences ou des connaissances spécifiques et les collaborateurs responsables de l'audit de composants, et déléguer le soin de mener ces entretiens avec les autres membres de l'équipe en tenant compte de l'étendue de la communication considérée comme nécessaire au sein de l'équipe affectée à la mission. Un plan de communication, ayant reçu l'aval de l'associé responsable de mission, peut être utile.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A24. Nombre de missions d'audit sont menées intégralement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant seul). Dans de telles situations, c'est à ce dernier, ayant personnellement planifié l'audit, de considérer la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs.

La connaissance requise de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

Facteurs relatifs au secteur d'activité, facteurs réglementaires et autres facteurs externes
(Voir par. 11(a))

Facteurs relatifs au secteur d'activité

A25. Les facteurs relatifs au secteur d'activité concernent les conditions sectorielles telles que le marché et la concurrence, les relations avec les clients et les fournisseurs et les développements technologiques. Les domaines que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

- Le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence sur les prix ;
- L'activité cyclique ou saisonnière ;
- La technologie des produits fabriqués par l'entité ;
- L'approvisionnement énergétique et son coût.

A26. Le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives résultant de la nature des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, les contrats à long terme peuvent comporter des estimations importantes des produits et des coûts qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans de tels cas, il est important que l'équipe affectée à la

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

mission comprenne des membres ayant une connaissance et une expérience suffisantes dans les domaines concernés⁹.

Facteurs réglementaires

A27. Les facteurs réglementaires pertinents visent l'environnement réglementaire. Ce dernier englobe, parmi d'autres aspects, le référentiel comptable applicable, ainsi que le contexte légal et politique. Les sujets que l'auditeur peut prendre en compte comprennent par exemple :

- Les principes comptables et les pratiques spécifiques au secteur d'activités ;
- Le cadre réglementaire, incluant les obligations d'informations à fournir, propre à un secteur d'activité réglementé ;
- Le cadre législatif et réglementaire qui affecte de manière importante les opérations de l'entité, y compris la supervision directe exercée par les régulateurs ;
- La fiscalité (impôts directs et autres impôts) ;
- Les politiques gouvernementales affectant la conduite des affaires courantes de l'entité, telles que la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique budgétaire, les incitations financières (par exemple gouvernementales), ainsi que la politique de tarification ou de restrictions commerciales ;
- Les exigences environnementales affectant le secteur d'activité et les opérations de l'entité.

A28. La Norme ISA 250 comporte certaines exigences spécifiques concernant le cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité et à son industrie ou au secteur d'activité dans lequel elle opère.¹⁰

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A29. Pour les audits des entités du secteur public, les textes législatifs ou réglementaires, ou les instructions d'une autre autorité peuvent affecter les opérations de l'entité. Il est indispensable d'appréhender de tels éléments lors de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A30. Des exemples d'autres facteurs externes affectant l'entité que l'auditeur peut prendre en considération, comprennent les conditions du niveau général de l'activité économique,

⁹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

¹⁰ Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 12.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

les taux d'intérêts et les possibilités de financement, l'inflation ou la réévaluation monétaire.

Nature de l'entité (Voir par. 11(b))

A31. La connaissance de la nature de l'entité permet à l'auditeur d'appréhender des questions portant, par exemple, sur :

- La complexité éventuelle de sa structure, par exemple une entité ayant des filiales ou d'autres composants dans plusieurs sites. Des structures complexes engendrent souvent des problèmes qui peuvent donner lieu à des risques d'anomalies significatives. Ces problèmes peuvent concerner la comptabilisation appropriée du *goodwill*, de co-entreprises, de prises de participation ou d'entités *ad hoc* et si des informations adéquates ont été fournies à leur sujet dans les états financiers;
- La détention du capital et les relations entre les détenteurs du capital et d'autres personnes ou entités. Cette connaissance aide l'auditeur à déterminer si des transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées, comptabilisées et communiquées adéquatement dans les états financiers. La Norme ISA 550¹¹ définit les diligences requises et fournit des modalités d'application sur les aspects à prendre en considération par l'auditeur concernant les parties liées.

A32. Des exemples de points que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance de la nature de l'entité sont donnés ci-après :

- Activités de l'entité, telles que :
 - Nature des sources de revenus, produits ou services, et débouchés, y compris le recours au *e-commerce* tel que les ventes par Internet et les modes de commercialisation ;
 - Conduite des activités (par exemple : étapes et modes de production, ou activités exposées à des risques environnementaux) ;
 - Alliances, co-entreprises et activités de sous-traitance ;
 - Dispersion géographique et segmentation sectorielle ;
 - Localisation des sites de production, des entrepôts, des bureaux et localisation et volume des stocks ;
 - Principaux clients et fournisseurs de marchandises ou prestataires de services, accords salariaux (y compris l'existence de conventions collectives, plans de retraite ou d'autres avantages postérieurs à l'emploi, stock-options ou accords

¹¹ Norme ISA 550, *Parties liées*.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- de participation aux résultats, et réglementation gouvernementale relative aux questions salariales) ;
- Activités et dépenses de recherche et développement ;
 - Transactions avec les parties liées.
- Investissements et activités liées, telles que :
 - Acquisitions ou désinvestissements planifiés ou récemment réalisés ;
 - Investissements ou cessions d'actions et de prêts ;
 - Prises de participation ;
 - Investissements dans des entités non consolidées, y compris les partenariats, les co-entreprises et les entités *ad hoc*.
 - Financement et activités liées, telles que :
 - Filiales et entités associées importantes, y compris les structures consolidées ou non consolidées ;
 - Structure et termes de l'endettement, y compris les accords de financement hors bilan et les contrats de leasing ;
 - Bénéficiaires économiques (nationaux, étrangers, leur réputation dans le monde des affaires et leur expérience), et parties liées ;
 - Recours à des instruments financiers dérivés.
 - Pratiques d'élaboration de l'information financière, telles que :
 - Principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers importants du secteur (par exemple, les prêts ou emprunts dans les banques, ou la recherche et le développement dans l'industrie pharmaceutique) ;
 - Reconnaissance des produits ;
 - Evaluation à la juste valeur ;
 - Actifs et passifs en monnaies étrangères et opérations en devises ;
 - Comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple des rémunérations dont le paiement est fondé sur des actions).

A33. Des changements importants survenus dans l'entité depuis les périodes précédentes peuvent engendrer, ou modifier, des risques d'anomalies significatives.

Nature des entités *ad hoc*

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- A34. Une entité *ad hoc* (quelquefois appelée « véhicule à but particulier ») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple pour mettre en œuvre un bail, titriser des actifs financiers, ou pour mener des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société, d'un trust, d'un partenariat ou d'une association de fait. L'entité pour le compte de laquelle l'entité *ad hoc* a été créée peut souvent transférer des actifs à cette dernière (par exemple, dans le cadre de la dématérialisation d'une transaction impliquant des actifs financiers), obtenir le droit d'utiliser les actifs de l'entité qui les a transférés, ou rendre des services à celle-ci, tandis que d'autres parties peuvent lui fournir le financement. Comme la Norme ISA 550 l'indique, dans certaines situations, une entité *ad hoc* peut être une partie liée à l'entité¹².
- A35. Les référentiels comptables définissent souvent de manière détaillée les conditions qui apparaissent nécessaires pour assurer le contrôle, ou les circonstances dans lesquelles l'entité *ad hoc* doit entrer dans le périmètre de consolidation. L'interprétation des règles de ces référentiels comptables requiert souvent une connaissance détaillée des accords pertinents impliquant l'entité *ad hoc*.

Le choix des politiques comptables par l'entité et leur application (Voir par. 11(c))

- A36. La connaissance des choix des politiques comptables par l'entité et leur application peut comprendre des sujets tels que :
- Les méthodes utilisées par l'entité pour enregistrer des opérations importantes ou inhabituelles ;
 - L'impact de politiques comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles édictées ou de consensus ;
 - Des changements dans les politiques comptables suivies par l'entité ;
 - Les normes et les textes législatifs et réglementaires en matière d'information financière qui sont nouvellement applicables à l'entité et la façon dont l'entité les adoptera.

Objectifs, stratégies et risques afférents liés à l'activité (Voir par. 11(d))

- A37. L'entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d'autres facteurs internes et externes. Selon ces facteurs, la direction de l'entité ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise définissent des objectifs qui constituent les plans stratégiques globaux de l'entité. Les stratégies se définissent comme la démarche par laquelle la direction pense atteindre

¹² Norme ISA 550, paragraphe A7.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

ses objectifs. Les objectifs et la stratégie de l'entité peuvent cependant changer dans le temps.

A38. Bien que l'incluant, le risque lié à l'activité est plus large que le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives. Ce risque peut provenir du changement ou de la complexité. Le fait de ne pas reconnaître le besoin d'un changement peut aussi engendrer un risque lié à l'activité. Ce dernier peut provenir, par exemple :

- Du développement de nouveaux produits ou de services qui peuvent échouer ;
- D'un marché qui, bien que développé avec succès, n'est pas adéquat pour répondre à la demande du produit ou du service ;
- Les défauts d'un produit ou d'un service qui peuvent engendrer des passifs et le risque d'altérer la réputation.

A39. La connaissance des risques liés à l'activité auxquels l'entité fait face accroît la possibilité d'identifier des risques d'anomalies significatives, dès lors que la plupart des risques liés à l'activité auront finalement des conséquences financières et donc un impact sur les états financiers. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité d'identifier ou d'évaluer tous les risques liés à l'activité dès lors que ces risques n'engendrent pas tous des risques d'anomalies significatives.

A40. La liste suivante comprend des exemples de sujets que l'auditeur peut prendre en considération lors de sa prise de connaissance des objectifs, des stratégies et des risques liés à l'activité qui peuvent engendrer un risque que les états financiers comportent des anomalies significatives :

- Développements sectoriels (un risque potentiel lié à l'activité pourrait résulter par exemple du fait que l'entité n'a pas le personnel ou l'expertise requis pour faire face aux changements sectoriels) ;
- Nouveaux produits ou services (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une responsabilité accrue du fabricant) ;
- Développement de l'activité (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter de la demande qui n'a pas été correctement estimée) ;
- Nouvelles exigences en matière comptable (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple résulter d'une mise en application incomplète ou incorrecte de nouvelles règles ou d'une augmentation des coûts) ;
- Exigences réglementaires (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple engendrer une exposition accrue de l'entité à des actions en justice) ;

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- Besoins de refinancement présents ou futurs (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être la perte de financements due à l'incapacité de l'entité à tenir ses engagements) ;
 - Utilisation de la technologie de l'information (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être lié à une incompatibilité des systèmes d'exploitation et des processus) ;
 - Effets de la mise en œuvre d'une stratégie, en particulier les effets qui pourraient induire de nouvelles exigences comptables (un risque potentiel lié à l'activité pourrait par exemple être une mise en œuvre incomplète ou incorrecte).
- A41. Un risque lié à l'activité peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, au niveau des assertions ou des états financiers. Par exemple, le risque lié à l'activité provenant de la réduction d'un portefeuille clients peut augmenter le risque d'anomalies significatives lié à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque, en particulier lorsqu'il est associé à une économie en récession, peut aussi avoir une conséquence à plus long terme que l'auditeur prendra en considération en appréciant le caractère approprié de l'hypothèse de continuité d'exploitation. Le fait qu'un risque lié à l'activité puisse engendrer un risque d'anomalies significatives est, en conséquence, apprécié par l'auditeur à la lumière des circonstances auxquelles l'entité fait face. Des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives sont donnés en Annexe 2.
- A42. Généralement, la direction identifie les risques liés à l'activité et définit des approches pour y répondre. Une telle procédure d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et est abordée au paragraphe 15 et aux paragraphes A88-A89.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A43. Pour les audits des entités du secteur public, « les stratégies de la direction » peuvent être influencées par des préoccupations en matière de responsabilité vis-à-vis du public et inclure des objectifs qui trouvent leur origine dans la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité.

Mesure et analyse de la performance financière de l'entité (Voir par. 11(e))

- A44. La direction et d'autres personnes mesureront et analyseront les sujets qu'elles considèrent d'importance. Les mesures de la performance, tant externes qu'internes, créent des pressions sur l'entité qui, en retour, peuvent inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance opérationnelle ou à présenter des états financiers mensongers. En conséquence, la connaissance des mesures de performance de l'entité aide l'auditeur à apprécier si de telles pressions peuvent conduire à des actions de la direction pouvant accroître les risques d'anomalies significatives, y compris ceux provenant de fraudes.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Voir la Norme ISA 240 précisant les diligences requises et les modalités d'application concernant les risques de fraudes.

A45. La mesure et l'analyse de la performance financière ne sont pas de même nature que le suivi des contrôles (visé aux paragraphes A110-A121 comme une composante du contrôle interne), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- La mesure et l'analyse de la performance ont pour but de déterminer si la performance opérationnelle répond aux objectifs fixés par la direction (ou des tiers) ;
- Le suivi des contrôles concerne spécifiquement le fonctionnement effectif du contrôle interne.

Dans certains cas cependant, les indicateurs de performance fournissent aussi des informations qui permettent à la direction d'identifier des faiblesses du contrôle interne.

A46. Des exemples d'informations générées en interne, utilisées par la direction pour mesurer et analyser la performance financière et que l'auditeur peut prendre en considération, sont les suivants :

- Indicateurs-clés de performance (financiers et non financiers), ratios-clés, tendances et statistiques opérationnelles ;
- Analyses comparatives de performance financière sur plusieurs périodes ;
- Budgets, prévisions, analyses de variations, informations sectorielles et rapports de performance par division, par département ou par autre niveau ;
- Evaluation de la performance des membres du personnel et des politiques de rémunération incitatives ;
- Comparaison de la performance de l'entité avec celle de ses concurrents.

A47. Les tiers à l'entité peuvent aussi mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, l'information externe, telle que les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation, peut s'avérer utile à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditée elle-même.

A48. Des mesures faites en interne peuvent mettre en évidence des résultats ou des tendances inattendus qui requièrent de la direction d'en déterminer les causes et de prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction en temps voulu d'anomalies). Les mesures de performance peuvent aussi indiquer à l'auditeur que des risques d'anomalies de l'information concernée contenue dans les états financiers existent réellement. Par exemple, les mesures de performance peuvent indiquer que l'entité bénéficie d'une croissance rapide ou d'une rentabilité

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

anormales par rapport à d'autres entités dans le même secteur d'activité. Une telle information, notamment si elle est associée avec d'autres éléments tels qu'un bonus ou une rémunération incitative basés sur la performance, peut être révélatrice d'un risque potentiel de biais introduits par la direction dans l'établissement des états financiers.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A49. Les petites entités n'ont habituellement pas d'outils de mesure et d'analyse de leur performance financière. Les demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que l'entité s'appuie sur certains indicateurs-clés pour évaluer la performance financière et prendre des mesures appropriées. Si de telles demandes indiquent l'absence d'outils de mesure ou d'analyse de la performance, il peut alors exister un risque plus élevé d'anomalies non détectées et non corrigées.

Le contrôle interne de l'entité (Voir par. 12)

A50. La connaissance du contrôle interne aide l'auditeur à identifier les types d'anomalies potentielles et les facteurs qui affectent les risques d'anomalies significatives et à définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A51. Les modalités d'application figurant ci-après et relatives au contrôle interne, sont présentées sous quatre sections :

- Nature générale et caractéristiques du contrôle interne ;
- Contrôles pertinents pour l'audit ;
- Nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents ;
- Composantes du contrôle interne.

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectifs du contrôle interne

A52. Le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi pour répondre aux risques liés à l'activité qui affectent la réalisation d'un des objectifs de l'entité et qui concernent :

- La fiabilité de l'information financière établie par l'entité ;
- L'efficacité et l'efficience de ses opérations ; et
- La conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en œuvre et suivi varie avec la taille de l'entité et sa complexité.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Aspects particuliers concernant les petites entités

A53. Les petites entités peuvent utiliser des moyens moins structurés et des processus et procédures plus simples pour atteindre leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

A54. Le contrôle interne, indépendamment de son niveau d'efficacité, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable que ses objectifs, en matière d'élaboration de l'information financière, sont atteints. La possibilité d'atteindre ces objectifs est affectée par des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites incluent le fait que le jugement humain dans la prise de décision peut être erroné et que des manquements dans le contrôle interne peuvent survenir à cause d'une erreur humaine. Par exemple, il peut y avoir une erreur dans la conception d'un contrôle, ou lors de son changement. De la même façon, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace ; tel est le cas lorsqu'une information produite pour réaliser un contrôle interne (par exemple un rapport d'exceptions) n'est pas réellement utilisée parce que la personne responsable de la revue de cette information n'en comprend pas l'objectif ou ne prend pas les actions appropriées.

A55. De plus, les contrôles peuvent être contournés suite à la collusion de deux personnes ou plus, ou le contrôle interne peut être outrepassé par la direction. Par exemple, la direction peut conclure des accords parallèles avec des clients qui viennent modifier les conditions générales de vente de l'entité, ce qui peut entraîner des erreurs dans la comptabilisation des produits. De même, des contrôles automatiques inclus dans les logiciels informatiques conçus pour identifier et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit spécifiques, peuvent être outrepassés ou neutralisés.

A56. Enfin, en concevant et en mettant en place les contrôles, la direction peut exercer son jugement sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle souhaite voir mis en œuvre et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle entend assumer.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A57. Les petites entités ont souvent peu de personnel, ce qui peut limiter en pratique les possibilités de séparation des tâches. Toutefois, dans une petite entité détenue par son dirigeant, le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer un contrôle global de l'activité plus efficace que dans une grande entité. Ce contrôle global peut donc compenser la possibilité généralement plus limitée de séparation des tâches.

A58. A l'inverse, le propriétaire-dirigeant peut être plus à même de contourner les contrôles du fait d'un système de contrôle interne moins structuré. Cette situation est prise en compte par l'auditeur lors de l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Subdivision du contrôle interne en composantes

A59. La subdivision du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des Normes ISA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer la façon dont les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit :

- (a) L'environnement de contrôle ;
- (b) Le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
- (c) Le système d'information, y compris les processus opérationnels y afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière et à sa communication ;
- (d) Les mesures de contrôle ; et
- (e) Le suivi des contrôles.

Cette subdivision ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en œuvre et assure le suivi du contrôle interne, ni la manière dont celle-ci établit une classification de ces composantes. Les auditeurs peuvent utiliser une terminologie ou des référentiels différents de ceux utilisés dans la présente Norme ISA pour décrire les divers aspects du contrôle interne et leurs effets sur l'audit, sous réserve que chacune des composantes décrites ci-dessus soit prise en compte.

A60. Les modalités d'application relatives aux cinq composantes du contrôle interne et concernant un audit d'états financiers sont explicitées aux paragraphes A77-A121 ci-dessous. L'annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

Caractéristiques des éléments manuels et automatisés de contrôle interne pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur.

A61. Le système de contrôle interne d'une entité comporte des éléments manuels et souvent des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et la définition des procédures d'audit complémentaires qui en résultent.

A62. L'utilisation des éléments manuels ou automatisés de contrôle interne a également une incidence sur la manière dont les opérations sont initiées, enregistrées, traitées et présentées :

- Les contrôles existants dans un système manuel peuvent inclure des procédures telles que des autorisations et des revues d'opérations, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments en rapprochement. Inversement, une entité peut avoir recours à des procédures informatisées pour initier, enregistrer, traiter et

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

présenter les opérations ; dans ce cas les enregistrements sous forme électronique remplacent les documents papier ;

- Les contrôles dans des systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles informatisés (par exemple des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. De plus, les contrôles manuels peuvent être indépendants des systèmes informatiques et utiliser l'information produite par le système informatique ou se limiter à assurer le suivi du fonctionnement efficace du système et des contrôles automatisés, ainsi qu'à traiter les cas particuliers. Lorsque le système informatique est utilisé pour initier, enregistrer, traiter ou présenter des opérations ou d'autres données financières devant être incluses dans les états financiers, les systèmes et les programmes peuvent inclure des contrôles portant sur les assertions correspondantes pour les postes significatifs ou peuvent être essentiels pour un fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent du système informatique.

Dans une entité, le poids relatif d'éléments manuels et automatisés de contrôle interne dépend de la nature et de la complexité du système informatique utilisé.

A63. Généralement, un système informatique procure des avantages en termes d'efficacité du contrôle interne d'une entité en lui permettant :

- D'appliquer de manière permanente des règles prédéfinies touchant à son activité et de réaliser des calculs complexes en traitant un volume important d'opérations ou de données ;
- D'améliorer les délais, la disponibilité et l'exactitude de l'information ;
- De faciliter des analyses supplémentaires de l'information ;
- D'améliorer la capacité à suivre la performance de ses activités ainsi que de ses politiques et procédures ;
- De réduire le risque que les contrôles soient contournés ; et
- D'augmenter la possibilité d'assurer de manière effective la séparation des tâches en mettant en œuvre des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.

A64. Un système informatique crée aussi des risques spécifiques au regard du contrôle interne d'une entité, par exemple :

- L'utilisation de systèmes d'exploitation ou de programmes traitant de manière incorrecte des données, ou traitant des données incorrectes, voire les deux à la fois ;
- L'accès non autorisé aux données pouvant entraîner la destruction des données ou leur modification inappropriée, y compris l'enregistrement d'opérations non

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

autorisées, voire inexistantes, ou encore l'enregistrement incorrect des opérations. Des risques particuliers peuvent survenir lorsque des utilisateurs multiples accèdent à une base de données commune ;

- La possibilité pour le personnel du service informatique d'obtenir des accès privilégiés au-delà de ceux nécessaires à l'exercice de leur fonction, annihilant ainsi la séparation des tâches ;
 - Des changements non autorisés de données dans des fichiers maîtres ;
 - Des changements non autorisés apportés aux systèmes ou aux programmes ;
 - Le fait de ne pas procéder aux changements nécessaires dans les systèmes ou les programmes ;
 - Des interventions manuelles inappropriées ;
 - La perte potentielle de données ou l'incapacité à accéder à certaines données tel qu'exigé.
- A65. Les aspects manuels du contrôle interne peuvent s'avérer plus appropriés lorsque le jugement et le discernement sont exigés, par exemple dans les situations suivantes :
- Opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes ;
 - Circonstances où il est difficile de déterminer, d'anticiper ou de prévoir des erreurs ;
 - En cas de situations changeantes qui requièrent un contrôle spécifique en dehors du champ d'application d'un contrôle informatisé existant ;
 - Pour assurer le suivi de l'efficacité des contrôles internes informatisés.
- A66. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent être parfois moins fiables que les éléments automatisés car ils sont susceptibles d'être plus facilement contournés, ignorés ou outrepassés, et sont aussi davantage exposés à de simples erreurs ou fautes. L'application constante d'un élément de contrôle manuel ne peut, par conséquent, pas être présumée. Les éléments de contrôle manuel peuvent être moins appropriés dans les circonstances suivantes :
- Volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou encore situations où des erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être évitées, ou détectées et corrigées par des contrôles informatisés correctement paramétrés ;
 - Mesures de contrôle où les moyens spécifiques d'exécution du contrôle peuvent être conçus et automatisés de manière adéquate.
- A67. L'étendue et la nature des risques liés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

provenant de l'utilisation d'un système informatique ou de l'utilisation d'éléments manuels dans le contrôle interne en définissant des contrôles effectifs en fonction des caractéristiques du système d'information propre à l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

- A68. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en œuvre pour fournir l'assurance raisonnable de la réalisation de ses objectifs. Ceux-ci et, par conséquent, les contrôles mis en œuvre, concernent l'élaboration de l'information financière, les opérations et la conformité à la législation et à la réglementation ; cependant, ces objectifs et ces contrôles ne sont pas nécessairement tous pertinents pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques.
- A69. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour exercer son jugement afin de déterminer si un contrôle, seul ou combiné avec d'autres, est pertinent pour l'audit peuvent inclure des aspects tels que :
- Le caractère significatif ;
 - L'importance du risque concerné ;
 - La taille de l'entité ;
 - La nature des activités de l'entité, y compris son organisation et les caractéristiques de son actionnariat ;
 - La diversité et la complexité des opérations de l'entité ;
 - Les obligations légales et réglementaires applicables ;
 - Les circonstances et la composante concernée du contrôle interne ;
 - La nature et la complexité des systèmes qui font partie du contrôle interne de l'entité, y compris l'utilisation de sociétés de services ;
 - Si, et comment, un contrôle spécifique, seul ou combiné avec d'autres, prévient, ou détecte et corrige, une anomalie significative.
- A70. Les contrôles relatifs à l'exhaustivité et à l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent également être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser cette information dans la conception et l'exécution de procédures d'audit complémentaires. Les contrôles relatifs aux opérations et aux objectifs de conformité à la loi et à la réglementation peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils concernent des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de l'application de procédures d'audit.
- A71. Le contrôle interne relatif à la sauvegarde des actifs pour prévenir des acquisitions, des utilisations ou des cessions non autorisées peut inclure des contrôles relatifs à

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

l'élaboration de l'information financière et aux objectifs opérationnels. L'intérêt de l'auditeur pour ces contrôles est généralement limité à ceux qui concernent la fiabilité du processus d'élaboration de l'information financière.

- A72. Une entité dispose généralement de contrôles relatifs à des objectifs qui ne sont pas pertinents pour l'audit et ne sont donc pas à prendre en compte. Par exemple, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles informatisés permettant d'optimiser l'efficacité et l'efficacité des opérations (tel que le système de contrôle informatisé d'une compagnie aérienne pour respecter les horaires de vol), mais ces contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, bien que le contrôle interne s'applique à l'ensemble de l'entité ou à l'une quelconque de ses unités de production ou processus opérationnels, la connaissance du contrôle interne pour chacune des unités de production ou chacun des processus opérationnels peut ne pas être pertinente pour l'audit.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public.

- A73. Les auditeurs dans le secteur public ont souvent des obligations additionnelles au regard du contrôle interne, par exemple, celle de faire un rapport de conformité avec un code de conduite. Les auditeurs dans le secteur public peuvent également avoir pour responsabilité de faire un rapport de conformité avec la loi, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité. En conséquence, leur revue du contrôle interne peut être plus large et plus détaillée.

Nature et étendue de la connaissance des contrôles pertinents (Voir par. 13)

- A74. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de déterminer si le contrôle, seul ou combiné avec d'autres contrôles, est capable de prévenir, ou de détecter et de corriger effectivement, les anomalies significatives. La mise en œuvre d'un contrôle signifie que ce contrôle existe et que l'entité l'applique. Il y a en fait peu d'intérêt à évaluer la mise en œuvre d'un contrôle qui n'est pas efficace ; aussi la conception d'un contrôle est à considérer en premier lieu. Un contrôle conçu de manière inappropriée peut constituer une faiblesse significative du contrôle interne.
- A75. Les procédures d'évaluation des risques pour recueillir des éléments probants relatifs à la conception et à la mise en œuvre des contrôles pertinents, peuvent comprendre :
- Des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ;
 - La vérification de l'application de contrôles spécifiques ;
 - La prise de connaissance de documents et de rapports ;
 - Le suivi d'opérations à travers le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Les demandes d'informations seules ne sont cependant pas suffisantes pour atteindre les objectifs de ces procédures.

- A76. La prise de connaissance des contrôles mis en œuvre dans une entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, à moins d'une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle. Par exemple, l'obtention d'éléments probants relatifs à la mise en œuvre d'un contrôle manuel à un moment précis n'apporte pas d'éléments probants quant à l'efficacité de l'exécution du contrôle à des moments différents au cours de la période auditée. Cependant, du fait de la systématisation dans le traitement inhérent à un système informatique (voir paragraphe A63), la réalisation de procédures d'audit destinées à déterminer si un contrôle automatisé est mis en œuvre peut servir de test pour s'assurer de l'efficacité de son fonctionnement, sous réserve de l'évaluation par l'auditeur des contrôles et du résultat des tests portant sur ceux-ci, tels que ceux relatifs aux changements de programmes. Les tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus amplement décrits dans la Norme ISA 330¹³.

Composantes du contrôle interne – Environnement de contrôle (Voir par. 14)

- A77. L'environnement de contrôle inclut les fonctions de gouvernement d'entreprise et de direction, ainsi que le comportement, le degré de sensibilisation et les mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction relatives au contrôle interne et à son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton dans une organisation, en sensibilisant les membres du personnel à la nécessité des contrôles.
- A78. Les éléments de l'environnement de contrôle qui peuvent être pertinents lors de la prise de connaissance de ce dernier comprennent :
- (a) *La communication et la mise en place de valeurs d'intégrité et d'éthique* – Éléments essentiels qui influencent l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles ;
 - (b) *Les exigences de compétence* – Prise en considération par la direction des niveaux de compétences pour des emplois particuliers et manière dont ces niveaux se traduisent en termes de compétences et de connaissances exigées ;
 - (c) *La participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise* – Attributs de ces personnes, tels que :
 - Leur indépendance vis-à-vis de la direction ;
 - Leur expérience et leur réputation ;

¹³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- L'étendue de leur engagement et des informations qu'elles reçoivent, ainsi que l'attention portée aux activités ;
 - Le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle les questions complexes sont soulevées et suivies avec la direction et leur interaction avec les travaux des auditeurs internes et externes ;
- (d) *La philosophie et le style de la direction* – Caractéristiques telles que :
- L'approche de la direction dans la prise de risques liés à l'activité et la gestion de ceux-ci ;
 - Le comportement et les actions de la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière ;
 - L'attitude par rapport aux fonctions et au personnel en charge du traitement de l'information et de la comptabilité ;
- (e) *La structure organisationnelle* – Structure au sein de laquelle les activités d'une entité sont planifiées, exécutées, contrôlées et revues pour atteindre les objectifs ;
- (f) *La délégation de pouvoirs et de responsabilités* – Façon dont les pouvoirs et les responsabilités touchant aux activités opérationnelles sont délégués, organisation des responsabilités hiérarchiques et des niveaux d'autorisation ;
- (g) *Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines* – Politiques et pratiques relatives, par exemple, au recrutement, à l'orientation, à la formation, à l'évaluation, au parrainage, à la promotion, aux rémunérations et aux mesures correctives.

Éléments probants portant sur l'environnement de contrôle

A79. Les éléments probants pertinents peuvent être recueillis à partir d'une combinaison de demandes d'informations et d'autres procédures d'évaluation des risques telles que celles visant à corroborer des informations avec l'observation ou la revue de documents. Par exemple, à partir de demandes d'informations auprès de la direction et des membres du personnel, l'auditeur peut prendre connaissance de la façon dont la direction communique aux membres du personnel ses vues sur les bonnes pratiques des affaires et le comportement éthique. L'auditeur peut alors déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en œuvre en considérant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite et si elle agit conformément à ce code.

A80. L'auditeur peut également prendre en considération la manière dont la direction a répondu aux constatations et aux recommandations de la fonction d'audit interne concernant les déficiences du contrôle interne identifiées et pertinentes pour l'audit, et notamment se demander si et comment ces réponses ont été mises en œuvre et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives

- A81. Certains des éléments de l'environnement de contrôle d'une entité ont un effet diffus sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, dès lors que l'un de leurs rôles consiste à contrebalancer les pressions sur la direction en rapport avec l'élaboration de l'information financière qui peuvent être exercées par le marché ou provenir des modes de rémunération. L'efficacité dans la conception de l'environnement de contrôle au regard de la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est alors influencée par des facteurs tels que :
- L'indépendance de ces personnes vis-à-vis de la direction et leur capacité à évaluer les actions de celle-ci ;
 - Leur compréhension réelle des opérations relevant de l'activité de l'entité ;
 - La mesure dans laquelle elles évaluent la conformité des états financiers présentés avec le référentiel comptable applicable, **notamment si les états financiers fournissent des informations adéquates.**
- A82. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de management de la direction générale. Cependant, d'autres éléments peuvent avoir un effet plus limité. Par exemple, bien que les politiques et les pratiques de ressources humaines visant à recruter du personnel compétent dans les domaines financiers, comptables et informatiques puissent réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles peuvent ne pas compenser la volonté de la direction générale de biaiser cette information pour surévaluer les résultats.
- A83. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut être un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Cependant, bien qu'il puisse réduire le risque de fraudes, un environnement de contrôle satisfaisant ne permet pas de supprimer totalement ce risque. Inversement, des faiblesses dans l'environnement de contrôle peuvent limiter l'efficacité des contrôles, en particulier ceux en relation avec la fraude. Par exemple, l'absence d'engagement de la direction de fournir les ressources suffisantes pour répondre aux risques relatifs à la sécurité dans l'environnement informatique peut affecter de façon négative le contrôle interne en permettant d'introduire des changements indus dans les programmes informatiques ou les données, ou en permettant le traitement d'opérations non autorisées. Ainsi qu'il est

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

expliqué dans la Norme ISA 330, l'environnement de contrôle influence également la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹⁴.

- A84. L'environnement de contrôle à lui seul ne prévient, ni ne détecte et corrige, une anomalie significative. Il peut toutefois influencer l'évaluation de l'auditeur sur l'efficacité d'autres contrôles (par exemple, le suivi des contrôles et le fonctionnement des mesures spécifiques de contrôle), et par voie de conséquence, l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A85. L'environnement de contrôle dans les petites entités sera probablement différent de celui des plus grandes. Par exemple, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans les petites entités peuvent ne pas inclure un membre indépendant ou extérieur, et le rôle de gouvernance peut être assumé directement par le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'existe pas d'autres détenteurs du capital. La nature de l'environnement de contrôle peut aussi influencer l'importance des autres contrôles, ou leur absence. Par exemple, la participation active d'un propriétaire-dirigeant à la gestion peut réduire certains des risques résultant d'une absence de séparation des tâches ; elle peut, à l'inverse, accroître d'autres risques, comme celui d'outrepasser les contrôles.
- A86. De plus, les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle dans les petites entités peuvent ne pas être disponibles sous une forme documentée, en particulier lorsque la communication entre la direction et les autres membres du personnel est informelle, bien qu'effective. Par exemple, des petites entités pourraient ne pas avoir un code de conduite écrit mais, en lieu et place, développer une culture d'entreprise qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique au travers de la communication orale et par l'exemple que donne la direction.
- A87. En conséquence, les attitudes, la prise de conscience et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant revêtent une importance particulière pour la connaissance par l'auditeur de l'environnement de contrôle dans une petite entité.

Composantes du contrôle interne – Le processus d'évaluation des risques par l'entité
(Voir par. 15)

- A88. Le processus d'évaluation des risques par l'entité est le fondement à partir duquel la direction détermine les risques qu'il convient de gérer. Si ce processus est approprié aux circonstances, y compris à la nature, à la taille et à la complexité de l'entité, il aide l'auditeur dans son identification des risques d'anomalies significatives. Déterminer si

¹⁴ Norme ISA 330, paragraphes A2-A3.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

le processus d'évaluation des risques par l'entité est approprié aux circonstances relève du jugement.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 17)

A89. Dans une petite entité il est peu probable qu'il existe un processus établi pour évaluer les risques. Dans un tel cas, il est probable que la direction identifiera des risques au travers d'une implication active personnelle à la marche des affaires. Toutefois, quelles que soient les situations, des demandes d'informations concernant des risques identifiés et la façon dont ils sont gérés par la direction restent nécessaires.

Composantes du contrôle interne – Le système d'information, y compris celui concernant les processus opérationnels, touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication

Le système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière et à la communication (Voir par. 18)

A90. Le système d'information relatif aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus pour et destinés à :

- Initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations de l'entité (de même que des événements et des situations) et à suivre les actifs, les passifs et les fonds propres qui leur sont liés ;
- Résoudre les traitements incorrects d'opérations, par exemple les fichiers automatisés de suspens et les procédures suivies pour apurer les écritures en suspens en temps voulu ;
- Suivre le processus et enregistrer les cas où le système a été contourné ou des contrôles outrepassés ;
- Transférer l'information à partir du système de traitement des opérations au grand livre ;
- Saisir l'information pour les besoins de l'élaboration de l'information financière concernant des faits ou des situations autres que des opérations, tels que les provisions et l'amortissement des actifs, et les changements dans le caractère recouvrable des comptes de tiers débiteurs ; et
- S'assurer que l'information devant être fournie selon le référentiel comptable applicable est saisie, enregistrée, traitée, récapitulée et présentée de manière appropriée dans les états financiers.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

A91. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires. Des exemples de telles informations peuvent inclure :

- Des informations provenant de contrats de location fournies dans les états financiers, comme les options de renouvellement ou les paiements futurs au titre de la location ;
- Des informations fournies dans les états financiers produites par le système de gestion des risques de l'entité ;
- Des informations fournies dans les états financiers en juste valeur et produites par des experts désignés par la direction ;
- Des informations fournies dans les états financiers provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans les états financiers, y compris les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple :
 - o Les hypothèses élaborées en interne pouvant avoir une incidence sur la durée d'utilisation d'un actif ;
 - o Les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent à la volonté de l'entité ;
- Des informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'hypothèses alternatives ;
- Des informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers provenant des déclarations fiscales et des documents de l'entité y relatifs ;
- Des informations fournies dans les états financiers provenant d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme les informations, s'il en existe, relatives aux événements ou aux situations identifiées susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité¹⁵.

A92. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière requise par le paragraphe 18 de la présente norme ISA (y compris la connaissance des aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires) relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, certains montants ou informations fournis dans les états financiers de l'entité (comme les informations concernant le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché) peuvent être fondés sur des informations provenant du système de gestion des

¹⁵ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphes 19-20.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

risques de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de comprendre tous les aspects du système de gestion des risques; il exerce son jugement professionnel pour déterminer la connaissance qu'il est nécessaire d'acquérir.

Écritures de journal (Voir par. 18 (f))

- A93. Le système d'information d'une entité inclut en général l'utilisation d'écritures de journal standard utilisées de façon récurrente pour enregistrer les opérations. Des exemples de ces écritures concernent les écritures de centralisation au grand livre des ventes, des achats et des dépenses, ainsi que celles relatives aux estimations comptables qui sont périodiquement faites par la direction, telles que les modifications dans l'estimation des créances irrécouvrables.
- A94. Le processus d'élaboration de l'information financière d'une entité inclut également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Des exemples de telles écritures comprennent les retraitements de consolidation, celles relatives à un regroupement d'entreprises, à une cession, ou à des estimations non récurrentes telles qu'une dépréciation d'actif. Dans des systèmes comptables où le grand livre est tenu manuellement, les écritures non standard peuvent être identifiées par la revue de ce grand livre, des journaux auxiliaires ou de la documentation y afférente. Cependant, quand des traitements informatisés sont utilisés pour tenir le grand livre et préparer les états financiers, de telles écritures sont susceptibles d'exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation des techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnel (Voir par. 18)

- A95. Le processus opérationnel d'une entité désigne les mesures destinées à :
- Développer, acheter, produire, vendre et distribuer les produits ou les services de l'entité ;
 - Assurer la conformité des opérations avec les textes législatifs et réglementaires ;
 - Enregistrer l'information, y compris celle relative à la tenue de la comptabilité et à l'élaboration de l'information financière.

Le processus opérationnel donne lieu à des opérations qui sont enregistrées, traitées et présentées par le système d'information. Prendre connaissance du processus opérationnel de l'entité, qui comprend la façon dont les opérations sont initiées, aide l'auditeur dans sa prise de connaissance du système d'information de l'entité relatif à l'élaboration de l'information financière en le situant dans le contexte de l'entité.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 18)

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

A96. Le système d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités, y compris les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires, est probablement moins sophistiqué que dans les plus grandes, mais son rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière de l'entité peut en conséquence être plus facile dans un audit de petites entités et être fondée davantage sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

Communication (Voir par. 19)

A97. La communication, par l'entité, des rôles et des responsabilités concernant l'élaboration de l'information financière et des questions importantes la concernant, implique de faire connaître à chacun son rôle et sa responsabilité au regard du contrôle interne sur l'élaboration de cette information. Ceci comprend des sujets tels que la compréhension par le personnel de la façon dont son rôle s'intègre dans le système d'élaboration de l'information financière par rapport aux autres et de la manière dont les exceptions sont communiquées à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. Cette communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'élaboration de l'information financière. Une communication ouverte aide à s'assurer que les exceptions sont communiquées et font l'objet d'un traitement approprié.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A98. La communication peut être moins structurée et plus facile dans une petite entité que dans une plus grande du fait de niveaux de responsabilités beaucoup moins nombreux et d'une plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Composantes du contrôle interne – Mesures de contrôle pertinentes pour l'audit (Voir par. 20)

A99. Les mesures de contrôle sont les politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les directives de la direction sont mises en application. Les mesures de contrôle, qu'elles soient intégrées dans un système informatique ou dans un système manuel, ont plusieurs objectifs et sont appliquées à différents niveaux hiérarchiques ou fonctionnels. Des exemples de mesures de contrôle spécifiques comprennent celles relatives à :

- L'autorisation ;

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- La revue de la performance ;
- Le traitement de l'information ;
- Les contrôles physiques ;
- La séparation des tâches.

A100. Les mesures de contrôle qui sont pertinentes pour l'audit sont :

- Celles qu'il convient de traiter comme telles, c'est-à-dire qui sont relatives aux risques importants, et celles qui concernent des risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que l'exigent les paragraphes 29 et 30, respectivement ; et
- Celles qui sont considérées pertinentes selon le jugement de l'auditeur.

A101. Le jugement de l'auditeur portant sur le fait de savoir si une mesure de contrôle est pertinente pour l'audit est influencé par le risque qu'il a identifié que celui-ci puisse être la source d'une anomalie significative, et le fait qu'il considère qu'il est probablement plus approprié de tester l'efficacité du contrôle pour déterminer l'étendue des tests de substance.

A102. La priorité de l'auditeur peut être portée sur l'identification et la connaissance des mesures de contrôle orientées vers les domaines où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs mesures de contrôle ont le même objectif, il n'est pas nécessaire de prendre connaissance de chacune des mesures ayant le même objectif.

A103. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit peuvent comprendre des contrôles mis en place par la direction afin de répondre aux risques d'anomalies significatives découlant d'informations n'ayant pas été préparées conformément au référentiel comptable applicable, en plus des contrôles qui répondent aux risques liés aux soldes de comptes et aux opérations. Ces activités de contrôle peuvent porter sur les informations fournies dans les états financiers ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires.

A104. La connaissance de l'auditeur de la présence ou de l'absence de mesures de contrôle acquise à l'occasion de la prise de connaissance des autres composantes du contrôle interne l'aide à déterminer s'il est nécessaire de consacrer plus d'attention à la prise de connaissance des mesures de contrôle.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A105. Les concepts fondamentaux des mesures de contrôle au sein des petites entités sont probablement semblables à ceux des plus grandes entités, mais le formalisme avec

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

lequel ils sont appliqués peut varier. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de mesures de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, la seule approbation de la direction pour accorder des délais de paiement aux clients ou pour approuver les achats importants peut fournir un contrôle fort sur les soldes de comptes et les opérations, réduisant ou supprimant ainsi le besoin de plus amples mesures de contrôle.

A106. Les mesures de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont vraisemblablement liées aux flux principaux d'opérations tels que les produits, les achats ou les frais de personnel.

Risques provenant d'un système informatique (Voir par. 21)

A107. L'utilisation d'un système informatique a une incidence sur la manière dont les mesures de contrôle sont mises en œuvre. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles dans un système informatique sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité des données et la sécurité du traitement de ces données par le système, et incluent les contrôles généraux sur le système informatique ainsi que sur les applications.

A108. Les contrôles généraux sur le système informatique comprennent des politiques et des procédures qui ont trait à de nombreuses applications et qui permettent l'exécution efficace des contrôles sur les applications. Ils s'appliquent à l'environnement touchant aux gros et mini ordinateurs, et à l'environnement des utilisateurs finaux. Les contrôles généraux sur le système informatique qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données incluent généralement les aspects suivants :

- Le fonctionnement du centre de traitement et du réseau ;
- L'acquisition, les modifications et la maintenance des logiciels d'exploitation ;
- Les modifications de programmes ;
- La sécurité d'accès ;
- L'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

Ils sont généralement mis en œuvre pour traiter des risques visés au paragraphe A64 ci-avant.

A109. Les contrôles d'application sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent typiquement au niveau du processus opérationnel et s'appliquent au traitement d'applications individuelles. Les contrôles d'application peuvent être par nature préventifs ou de détection et sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. En conséquence, les contrôles d'application concernent les procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations et autres données financières. Ces contrôles contribuent à assurer que les opérations ont été réalisées, sont autorisées, et sont comptabilisées et traitées de manière exhaustive

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

et exacte. Des exemples incluent les contrôles sur des états de saisie des données et des contrôles de séquence numérique avec un suivi manuel des rapports d'exception ou la correction des données au moment de leur saisie.

Composantes du contrôle interne – Suivi des contrôles (Voir par. 22)

A110. Le suivi des contrôles est un processus destiné à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer régulièrement l'efficacité des contrôles et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction réalise le suivi des contrôles par des actions continues, des évaluations ponctuelles ou une combinaison des deux. Ce suivi continu est souvent intégré aux activités normales récurrentes d'une entité et comprend les activités courantes d'encadrement et de supervision.

A111. Pour le suivi des activités, la direction peut aussi utiliser l'information recueillie à partir d'éléments obtenus de tiers tels que les réclamations clients et les commentaires des autorités de supervision qui peuvent donner une indication des problèmes ou mettre en lumière des domaines nécessitant une amélioration.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A112. Le suivi des contrôles par la direction est souvent réalisé par une participation active de celle-ci ou du propriétaire-dirigeant à la gestion. Cette participation permettra souvent d'identifier des écarts avec les prévisions ou des inexactitudes dans les données financières conduisant à des actions correctives du contrôle en place.

Fonction d'audit interne de l'entité (Voir par. 23)

A113. Si l'entité a une fonction d'audit interne, la prise de connaissance de cette fonction contribue à la connaissance de l'entité et de son environnement par l'auditeur, y compris de son contrôle interne, et plus particulièrement du rôle joué par la fonction d'audit interne dans le suivi par l'entité du contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière. Cette prise de connaissance, ainsi que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations mentionnées au paragraphe 6 (a) de la présente norme ISA, peuvent également fournir des renseignements qui sont directement pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur.

A114. Les objectifs et le champ d'une fonction d'audit interne, la nature de ses attributions et sa position dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité, ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ces points peuvent être indiqués dans une charte ou un cadre de référence de l'audit interne.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- A115. Les attributions d'une fonction d'audit interne peuvent inclure, par exemple, la mise en œuvre de procédures et l'évaluation de leurs résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant à la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière. Toutefois, les attributions de la fonction d'audit interne peuvent se concentrer principalement sur l'évaluation de la rentabilité, de l'efficacité et de l'efficacité des opérations et, dans ce cas, les travaux de la fonction peuvent n'avoir aucun rapport direct avec l'élaboration de l'information financière de l'entité.
- A116. Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne conformément au paragraphe 6 (a) de la présente Norme ISA aident l'auditeur à prendre connaissance de la nature des attributions de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction.
- A117. Si la nature des attributions et des activités d'assurance de la fonction d'audit interne portent sur l'élaboration de l'information financière de l'entité, l'auditeur peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier de ses propres procédures d'audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être probablement plus enclin à utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- A118. Si, compte tenu de sa prise de connaissance initiale de la fonction d'audit interne, l'auditeur envisage d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la Norme ISA 610 (Révisée en 2013) s'applique.
- A119. Comme expliqué plus en détail dans la Norme ISA 610 (Révisée en 2013), les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comme

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

les revues de l'information comptable de la direction conçues pour contribuer à prévenir ou détecter des anomalies.

A120. L'établissement de communications avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité suffisamment tôt dans la mission et le maintien de ces communications tout au long de la mission peuvent faciliter le partage efficace d'informations. Cela crée un environnement dans lequel l'auditeur peut être informé des points importants qui peuvent retenir l'attention de la fonction d'audit interne quand de tels points peuvent avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La Norme ISA 200 explique l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Sources des informations (Voir par. 24)

A121. Nombre des informations utilisées dans le suivi des activités peuvent être fournies par le système d'information de l'entité. Si la direction part du principe que les données utilisées pour suivre les contrôles sont exactes sans avoir de fondement pour cela, des erreurs qui peuvent exister dans les données pourraient potentiellement conduire la direction à des conclusions incorrectes découlant des mesures de suivi. En conséquence, la connaissance :

- Des sources d'informations relatives au suivi des activités de l'entité ; et
- Du fondement de la direction pour considérer que l'information est suffisamment fiable pour répondre à cet objectif,

est requise pour la compréhension par l'auditeur des mesures de suivi mises en place par l'entité en tant que composante du contrôle interne.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers
(Voir par. 25(a))

A122. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers se réfèrent aux risques qui affectent de façon diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui peuvent potentiellement affecter plusieurs assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement identifiables au niveau des flux d'opérations, des soldes de compte ou des informations fournies dans les états financiers. Ils sont plutôt le résultat

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

de circonstances qui augmentent les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple à cause du contournement du contrôle interne par la direction. Les risques au niveau des états financiers peuvent être particulièrement pertinents dans la prise en compte par l'auditeur des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

A123. Les risques au niveau des états financiers peuvent provenir en particulier d'un environnement de contrôle déficient (bien que ces risques puissent aussi résulter d'autres facteurs, tels que des conditions économiques en récession). Par exemple, des faiblesses telles que le manque de compétences de la direction ou un manque de surveillance de l'établissement des états financiers peuvent avoir un effet plus diffus sur les états financiers et peuvent exiger une réponse générale de la part de l'auditeur.

A124. La connaissance par l'auditeur du contrôle interne peut conduire à des interrogations sur la possibilité réelle d'auditer les états financiers d'une entité. Par exemple :

- Des doutes sur l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être si sérieux qu'ils peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque de présentation par la direction d'états financiers mensongers est tel que l'audit ne peut être effectué ;
- Des doutes concernant l'état et la fiabilité de la comptabilité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas recueillir d'éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.

A125. La Norme ISA 705 (Révisée)¹⁶ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application pour déterminer s'il convient que l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou formule l'impossibilité d'exprimer une opinion ou, ainsi qu'il est requis dans certains cas, se démette de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Evaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Voir par. 25(b))

A126. Les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions touchant aux flux d'opérations, aux soldes de comptes ou aux informations fournies dans les états financiers, nécessitent d'être pris en compte en raison du fait que ceci aide directement à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à réaliser au niveau des assertions et nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, l'auditeur peut

¹⁶ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

conclure que les risques identifiés affectent de manière très diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et affectent potentiellement un nombre d'assertions.

Utilisation des assertions

A127. En déclarant que les états financiers sont présentés conformément au référentiel comptable applicable, la direction, implicitement ou explicitement, confirme ses assertions concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des flux d'opérations et des événements, des soldes de comptes ainsi que des informations à fournir-.

A128. L'auditeur peut utiliser les assertions décrites au paragraphe A129(a)-(b) ci-dessous ou peut les exprimer différemment sous réserve que tous les aspects mentionnés ci-dessous aient été examinés. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements, ainsi qu'aux informations à fournir les concernant, avec celles relatives aux soldes de comptes et aux informations à fournir les concernant.

Assertions concernant les flux d'opérations, les soldes de comptes ainsi que les informations à fournir les concernant

A129. Les assertions sur lesquelles s'appuie l'auditeur lorsqu'il considère les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon les catégories suivantes :

- (a) Assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période audité, ainsi que les informations à fournir les concernant :
 - (i) Réalité – Les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) Exhaustivité – Toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
 - (iii) Exactitude – Les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
 - (iv) Séparation des périodes – Les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;
 - (v) Classification – Les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes ;

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- (vi) Présentation – Les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et compréhensibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable;
- (b) Assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations à fournir les concernant :
 - (i) Existence – Les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
 - (ii) Droits et obligations – L'entité détient un droit sur les actifs ou le contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;
 - (iii) Exhaustivité – Tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
 - (iv) Exactitude, évaluation et imputation – Les actifs, les passifs et les fonds propres ont été présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
 - (v) Classement – Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes ;
 - (vi) Présentation – Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable.

Assertions concernant les autres informations à fournir

A130. L'auditeur peut également se référer aux assertions décrites au paragraphe A129(a)-(b) ci-dessus, en les adaptant au besoin, lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles pouvant exister dans les informations qui ne sont pas directement liées à des flux d'opérations et à des événements ou à des soldes de comptes enregistrés. Par exemple, l'entité peut être tenue de décrire son exposition aux risques découlant d'instruments financiers et de préciser l'origine des risques, les objectifs, les politiques et les processus mis en place pour gérer les risques, et les méthodes suivies pour évaluer ces risques.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A131. Lorsqu'elle décide des assertions relatives aux états financiers des entités du secteur public, en complément de celles décrites au paragraphe A129(a)-(b), la direction de ces entités peut souvent déclarer que les opérations et les événements ont été menés

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

conformément à la législation, à la réglementation ou aux instructions d'une autre autorité. De telles assertions peuvent entrer dans l'étendue de l'audit des états financiers.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Voir par. 26(a))

A132. L'information obtenue lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants recueillis lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de l'examen de leur mise en œuvre, est utilisée comme élément probant pour fonder l'évaluation des risques. Cette dernière détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. Pour les besoins de l'identification des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la Norme ISA 200¹⁷.

A133. L'Annexe 2 donne des exemples de circonstances et de faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives, incluant les risques d'anomalies significatives liés aux informations à fournir.

A134. Comme expliqué dans la Norme ISA 320¹⁸, le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers¹⁹.

A135. La prise en considération par l'auditeur des informations à fournir dans les états financiers lors de l'identification des risques comprend les informations quantitatives et qualitatives. Les anomalies concernant ces informations pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble). Selon la situation de l'entité et les circonstances de la mission, les informations à fournir qui auront des aspects qualitatifs et qui pourraient être pertinentes lors de l'identification des risques d'anomalies significatives portent par exemple sur :

- Les liquidités ou les clauses restrictives dans les contrats de prêt, lorsque l'entité éprouve des difficultés financières :

¹⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'audit*, paragraphe 15.

¹⁸ Norme ISA 320, paragraphe A1.

¹⁹ Norme ISA 320, paragraphe 4.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- Les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur ;
- Les principales sources d'incertitude relative aux estimations, incluant les hypothèses d'avenir ;
- La nature d'un changement de méthode comptable et les autres informations pertinentes requises par le référentiel comptable applicable, lorsque, par exemple, l'on s'attend à ce que les nouvelles obligations d'information financière aient une incidence importante sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière ;
- Les accords de paiement fondé sur des actions, notamment les informations sur la manière dont les montants enregistrés ont été déterminés, et d'autres informations à fournir pertinentes ;
- Les parties liées et les transactions avec les parties liées ;
- Les analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité, visant à permettre aux utilisateurs de comprendre l'incertitude relative à la mesure sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A136. Les informations à fournir dans les états financiers des petites entités peuvent être moins détaillées ou moins complexes (certains référentiels comptables permettent en effet aux petites entités de fournir moins d'informations dans leurs états financiers). Cependant, cela ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, à l'égard des informations à fournir.

Contrôles se rapportant directement aux assertions (Voir par. 26(c))

- A137. En procédant à l'évaluation des risques, l'auditeur peut identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives pour des assertions spécifiques. Généralement, il est utile de prendre connaissance de ces contrôles et de faire le lien avec les assertions dans le contexte des processus et des systèmes dans lesquels ils s'inscrivent en raison du fait que des mesures de contrôle individuelles ne répondent souvent pas à un risque spécifique. Souvent, seules plusieurs mesures de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, seront suffisantes pour répondre à un risque.
- A138. A l'inverse, certaines mesures de contrôle peuvent avoir une incidence directe sur une assertion individuelle introduite dans un flux d'opérations ou un solde de compte particulier. Par exemple, les mesures de contrôle qu'une entité met en œuvre pour s'assurer que son personnel compte et recense correctement l'inventaire physique

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

annuel, sont directement liées à l'assertion relative à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A139. Des contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus la relation est indirecte, moins le contrôle peut être efficace dans la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies liées à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes d'un récapitulatif par région de l'activité ventes pour des magasins particuliers n'est qu'indirectement lié à l'assertion d'exhaustivité des produits. En conséquence, cet examen peut être moins efficace pour réduire le risque relatif à cette assertion, que d'effectuer des contrôles plus directement liés à celle-ci, tels que la mise en concordance des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Anomalies significatives

A140. Les anomalies potentielles dans un état financier ou certaines informations à fournir peuvent être jugées significatives en raison de leur ordre de grandeur, de leur nature ou des circonstances. (Voir par. 26 d))

Risques importants

Identification des risques importants (Voir par. 28)

A141. Les risques importants sont souvent liés à des opérations importantes non courantes ou à des questions sujettes à l'exercice d'un jugement. Des opérations non courantes sont des opérations qui sont inhabituelles en raison de leur taille ou de leur nature et qui donc ne se produisent pas fréquemment. Les questions sujettes à l'exercice d'un jugement peuvent concerner des estimations comptables pour lesquelles il existe une incertitude importante attachée à leur évaluation. Des opérations courantes non complexes qui relèvent d'un traitement systématique sont moins susceptibles d'engendrer des risques importants.

A142. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des opérations non courantes résultant de faits comme :

- Une plus forte implication de la direction dans la préconisation du traitement comptable à suivre ;
- Une plus grande intervention manuelle pour la collecte et le traitement des données ;
- Des calculs ou des principes comptables complexes ;
- La nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en œuvre de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

A143. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés pour des questions importantes sujettes à l'exercice d'un jugement et qui requièrent des estimations comptables, résultant de faits tels que :

- Les principes comptables à adopter pour certaines estimations comptables ou pour la comptabilisation des produits, qui peuvent être sujets à interprétation ;
- Le jugement à exercer qui peut être subjectif ou complexe, ou requérir des hypothèses concernant les effets d'événements futurs, par exemple, le jugement relatif à l'évaluation à la juste valeur.

A144. La Norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important sur la définition des procédures d'audit complémentaires²⁰.

Risques importants se rapportant aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes

A145. La Norme ISA 240 précise les diligences requises et les modalités d'application complémentaires concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes²¹.

Connaissance des contrôles se rapportant à des risques importants (Voir par. 29)

A146. Bien que les risques se rapportant à des questions non courantes ou relevant d'un jugement soient souvent moins sujets à des contrôles de routine, la direction peut avoir d'autres réponses ayant pour objet de traiter de tels risques. En conséquence, la connaissance de l'auditeur sur le fait de savoir si l'entité a conçu et mis en œuvre des contrôles sur des risques importants résultant de questions non courantes ou relevant d'un jugement, inclut dans quelle mesure et de quelle façon des actions ont été prises par la direction pour répondre à ces risques. Ces actions peuvent comprendre :

- Des mesures de contrôle telles que l'examen des hypothèses par la direction générale au plus haut niveau ou par des experts ;
- Des procédures formalisées pour procéder aux estimations ;
- L'autorisation par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A147. Ainsi, dans le cas d'un événement unique, tel que la réception d'une assignation importante devant un tribunal, l'appréciation de la réponse de l'entité peut inclure le fait de savoir si des experts appropriés (conseillers juridiques internes ou avocats externes par exemple) ont été désignés, si une évaluation de l'incidence potentielle a

²⁰ Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

²¹ Norme ISA 240, paragraphes 25-27.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

été faite et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A148. Dans certains cas, la direction peut ne pas avoir répondu de manière appropriée à des risques importants d'anomalies significatives en mettant en œuvre des contrôles sur ces risques importants. L'incapacité de la direction à mettre en œuvre de tels contrôles indique une faiblesse significative du contrôle interne²².

Risques pour lesquels des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 30)

A149. Les risques d'anomalies significatives peuvent se rapporter directement à l'enregistrement courant des flux d'opérations ou soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. De tels risques peuvent inclure les risques liés au traitement incorrect ou incomplet de flux courants importants d'opérations, tels que ceux concernant les ventes, les achats et les encaissements ou décaissements.

A150. Lorsque les opérations courantes relatives aux activités sont soumises à un processus de traitement fortement automatisé, avec peu ou pas d'intervention manuelle, il peut ne pas être possible d'effectuer seulement des contrôles de substance se rapportant au risque. Par exemple, l'auditeur peut considérer que ceci est le cas dans des circonstances où une masse importante d'informations est initiée, enregistrée, traitée et présentée seulement sous une forme électronique ; tel est le cas dans un système intégré. Dans cette situation :

- Les éléments probants peuvent être disponibles seulement sous une forme électronique et leur caractère suffisant et approprié dépend de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité ;
- La probabilité que des informations soient générées ou modifiées de façon incorrecte et que ceci ne soit pas détecté est plus grande si des contrôles appropriés ne fonctionnent pas de manière efficace.

A151. Les conséquences de l'identification de tels risques sur les procédures d'audit complémentaires à réaliser sont décrites dans la Norme ISA 330²³.

Révision de l'évaluation des risques (Voir par. 31)

A152. Au cours de l'audit, des informations qui diffèrent de manière importante de celles sur lesquelles l'évaluation des risques a été initialement fondée, peuvent être portées à la

²² Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*, paragraphe A7.

²³ Norme ISA 330, paragraphe 8.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

connaissance de l'auditeur. Par exemple, l'évaluation des risques peut avoir été basée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnent efficacement. En réalisant des tests sur ces contrôles, l'auditeur peut recueillir des éléments probants sur le fait que ceux-ci n'ont pas fonctionné de manière efficace à certains moments au cours de l'audit. De la même façon, en réalisant des contrôles de substance, l'auditeur peut détecter des anomalies qui, en volume ou dans la fréquence de leur survenance, sont plus nombreuses que celles qu'il avait anticipées lors de son évaluation des risques. Dans de telles circonstances, l'évaluation des risques peut ne pas refléter de façon appropriée la situation réelle de l'entité et les procédures d'audit complémentaires planifiées peuvent ne pas être efficaces pour détecter des anomalies significatives. La Norme ISA 330 donne de plus amples modalités d'application.

Documentation (Voir par. 32)

- A153. La façon dont les diligences requises par le paragraphe 32 sont consignées relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, pour les audits de petites entités, la documentation peut faire partie de la documentation relative à la stratégie générale d'audit et au programme d'audit²⁴. De façon similaire, le résultat de l'évaluation des risques peut être consigné séparément, ou consigné dans la documentation concernant les procédures complémentaires²⁵. La forme et l'étendue de la documentation dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées au cours de l'audit.
- A154. Dans les entités qui ont des activités et des procédures relatives à l'élaboration de l'information financière peu compliquées, la documentation peut être simple dans sa forme et relativement brève. Il n'est pas nécessaire de consigner l'intégralité de la connaissance que l'auditeur a de l'entité et des questions qui la concernent. Les éléments-clés consignés par l'auditeur comprennent essentiellement ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.
- A155. Le volume de la documentation peut aussi refléter l'expérience et les aptitudes des membres de l'équipe affectée à la mission d'audit. Sous la condition que les obligations de la Norme ISA 230 soient toujours remplies, un audit effectué par une équipe comprenant un nombre de collaborateurs moins expérimentés peut demander plus de documentation, afin d'aider ces collaborateurs à acquérir une connaissance appropriée de l'entité, que dans les cas où l'équipe est composée de collaborateurs expérimentés.
- A156. Dans le cas d'audits récurrents, certaines parties de la documentation peuvent être transférées sur la période suivante, et mises à jour si nécessaire pour refléter les changements dans les activités de l'entité ou les modifications de ses procédures.

²⁴ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7 et 9.

²⁵ Norme ISA 330, paragraphe 28.

Annexe 1

(Voir par. 4(c), 14-24 et A77-A121)

Composantes du contrôle interne

1. La présente Annexe explicite les composantes du contrôle interne, telles qu'elles sont décrites dans les paragraphes 4(c), 14-24 et A77-A121, en rapport avec l'audit d'états financiers.

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comporte les éléments suivants :
 - (a) *Communication et mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique.* L'efficacité des contrôles ne peut se placer au-dessus des valeurs d'intégrité et d'éthique des personnes qui les créent, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et le comportement éthique des individus sont le produit des normes d'éthique et de comportement de l'entité, et de la façon dont elles sont communiquées et mises en œuvre dans la pratique. La mise en application des valeurs d'intégrité et d'éthique comprend, par exemple, les actions de la direction pour éliminer ou minimiser les incitations ou les tentations qui peuvent encourager le personnel à s'engager dans des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. La communication des politiques de l'entité concernant les valeurs d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication au personnel de normes de comportement au travers d'explications relatives à ces politiques, d'un code de conduite et en donnant l'exemple ;
 - (b) *Engagement de compétence.* La compétence consiste dans la connaissance et la qualification nécessaires pour accomplir les tâches qui constituent le travail de l'individu ;
 - (c) *Implication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.* La sensibilité d'une entité à la notion de contrôle est influencée de manière importante par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'importance des responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est formalisée dans des codes de bonne pratique et autres textes législatifs et réglementaires ou dans des guides édités à leur attention. D'autres responsabilités qui incombent aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernent la surveillance de la conception et du fonctionnement efficace des procédures alertant d'un problème et du processus de revue de l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;
 - (d) *Philosophie de la direction et mode de fonctionnement.* La philosophie de la direction et son mode de fonctionnement englobent un grand nombre de caractéristiques. Par exemple, les attitudes et actions de la direction au regard de l'élaboration de l'information financière peuvent se manifester par un choix

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

prudent ou au contraire agressif entre plusieurs options comptables disponibles, ou par la façon consciencieuse et conservatrice avec laquelle les estimations comptables sont réalisées ;

- (e) *Structure organisationnelle.* La mise en place d'une structure organisationnelle comporte la prise en compte des domaines-clés d'autorité et de responsabilités et l'identification des personnes à qui rendre compte. Le caractère approprié de la structure opérationnelle d'une entité dépend, en partie, de sa taille et de la nature de ses activités ;
- (f) *Délégations de pouvoirs et de responsabilités.* La délégation de pouvoirs et de responsabilités peut comporter des politiques définies en matière de bonnes pratiques professionnelles, de connaissance et d'expérience du personnel-clé et des ressources allouées pour mener les différentes tâches. De plus, elle peut inclure des politiques et des communications destinées à s'assurer que tout le personnel comprend les objectifs de l'entité, la façon dont leur action personnelle interagit et contribue à atteindre les objectifs, et envisage comment et pourquoi il pourra être tenu pour responsable ;
- (g) *Politiques et pratiques en matière de ressources humaines.* Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines sont souvent indicatives de points importants en relation avec la sensibilité d'une entité à la notion de contrôle. Par exemple, les critères de recrutement des personnes les plus qualifiées – qui mettent l'accent sur la formation de base, l'expérience professionnelle, les réalisations passées, et l'indication d'un comportement intègre et éthique – démontrent l'attachement de l'entité à recruter des gens de compétence et de confiance. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités futurs et qui incluent des stages de formation et des séminaires illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Des promotions accordées sur la base d'évaluations périodiques révèlent la volonté de l'entité de faire évoluer les personnes qualifiées à des niveaux de responsabilités plus élevés.

Processus d'évaluation des risques de l'entité

3. Pour les besoins de l'élaboration de l'information financière, le processus d'évaluation des risques de l'entité comprend la manière dont la direction identifie les risques liés à l'activité ainsi qu'à l'établissement d'états financiers préparés conformément au référentiel comptable suivi par l'entité, la manière d'apprécier leur importance, d'évaluer la probabilité de leur survenance et de décider des actions à prendre pour y répondre ainsi que de les gérer et d'en assurer le suivi. Par exemple, le processus d'évaluation des risques de l'entité peut s'intéresser à la façon dont cette dernière prend en compte la possibilité d'opérations non enregistrées ou identifie et analyse des évaluations importantes incluses dans les états financiers.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

4. Les risques concernant l'élaboration d'une information financière fiable proviennent d'événements externes et internes, d'opérations ou de circonstances qui peuvent survenir et compromettre la capacité d'une entité à initier, enregistrer, traiter et présenter des données financières conformes aux assertions de la direction sous-tendant les états financiers. La direction peut initier des plans, des programmes ou des actions pour répondre à des risques spécifiques ou peut décider d'accepter un risque en raison de coûts induits ou pour d'autres raisons. Les risques et leur évolution peuvent résulter de circonstances telles que :

- *Changements dans l'environnement opérationnel.* Les modifications de l'environnement réglementaire ou opérationnel peuvent modifier les pressions concurrentielles et créer des risques significativement différents ;
- *Personnel nouveau.* Un nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne ;
- *Nouveaux systèmes d'information ou réorganisation des systèmes existants.* Des changements importants et rapides dans les systèmes d'information peuvent modifier le risque afférent au contrôle interne ;
- *croissance rapide.* La croissance importante et rapide des activités peut peser fortement sur les contrôles et augmenter le risque de défaillance dans leur application ;
- *Nouvelles technologies.* Le recours à de nouvelles technologies dans le processus de production ou dans les systèmes d'information peut modifier le risque lié au contrôle interne ;
- *Nouveaux modèles d'entreprise, produits ou activités.* L'entrée dans de nouveaux domaines d'activité ou types d'opérations avec lesquels l'entité a peu d'expérience peut entraîner de nouveaux risques liés au contrôle interne ;
- *Restructurations dans l'entité.* Les restructurations peuvent être accompagnées de réductions de personnel, de changements dans la supervision et dans la séparation des tâches qui peuvent modifier le risque lié au contrôle interne ;
- *Développement des activités à l'étranger.* L'extension ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent uniques qui peuvent affecter le contrôle interne comme, par exemple, des risques additionnels ou différents relatifs aux opérations en devises ;
- *Nouvelles normes comptables.* L'adoption de nouveaux principes comptables ou la modification des principes comptables existants peuvent modifier les risques lors de l'établissement des états financiers.

Système d'information, y compris les processus opérationnels concernés, relatifs à l'élaboration de l'information financière et à sa communication

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

5. Un système d'information se compose de l'infrastructure (équipements et matériel informatique), de logiciels, du personnel, de procédures et de données. Beaucoup de systèmes d'information font un appel intensif à un système informatique.
6. Le système d'information répondant aux objectifs d'élaboration de l'information financière, qui comprend le système d'établissement des états financiers, couvre des méthodes et des documents qui :
 - Identifient et enregistrent toutes les opérations valides ;
 - Décrivent en temps voulu les opérations avec suffisamment de détails afin d'en permettre la classification correcte pour l'établissement des états financiers ;
 - Évaluent les opérations de façon à permettre leur enregistrement dans les états financiers à la valeur monétaire appropriée ;
 - Déterminent quand les opérations ont eu lieu afin de pouvoir les enregistrer dans la période comptable appropriée ;
 - Présentent correctement les opérations dans les états financiers ainsi que les informations à fournir les concernant.
7. La qualité des informations générées par le système influe sur la capacité de la direction à prendre les décisions appropriées pour gérer et contrôler les activités de l'entité et pour présenter des informations financières fiables.
8. La communication, qui implique de faire connaître à chacun ses rôles et responsabilités respectifs en ce qui concerne le contrôle interne touchant à l'élaboration de l'information financière, peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels comptables et d'élaboration de l'information financière, et de notes écrites. La communication peut également se faire par voie électronique, orale et au travers des actions de la direction.

Mesures de contrôle

9. Généralement, les mesures de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit peuvent être classées en politiques et procédures qui se rapportent à :
 - *L'évaluation des performances.* Ces mesures de contrôle comportent des revues et des analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à comparer entre elles différentes natures de données – opérationnelles ou financières – ainsi qu'à analyser les rapports existants entre ces données, et à investiguer et prendre les mesures correctives ; à comparer des données internes avec des données de source externe et à revoir les performances fonctionnelles ou opérationnelles ;

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- *Le traitement de l'information.* Les deux grands groupes de mesures de contrôle des systèmes d'information sont les contrôles d'application, qui s'appliquent au traitement des applications individuelles, et les contrôles généraux du système informatique, que sont les politiques et les procédures qui concernent de multiples applications à la base d'un fonctionnement efficace des contrôles d'application aidant à assurer la continuité correcte des traitements des systèmes d'information. Des exemples de contrôles d'application sont ceux liés à la vérification de l'exactitude des données enregistrées, à la maintenance et à la revue des comptes et des balances auxiliaires, à l'automatisation de contrôles tels que les contrôles de codification et les vérifications des séquences numériques, ainsi qu'au suivi manuel des rapports d'exceptions. Des exemples de contrôles généraux sur les systèmes informatiques sont les contrôles portant sur les modifications de programmes, les contrôles qui restreignent l'accès aux programmes ou aux données, les contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application intégrés, et les contrôles sur les logiciels utilisés par le système qui restreignent l'accès à, ou assurent le suivi de, l'utilisation d'utilitaires qui peuvent modifier des données financières ou les enregistrements sans laisser de traces pour l'audit ;
- *Contrôles physiques.* Ces contrôles comprennent :
 - La sécurité physique des actifs, y compris les mesures de sauvegarde appropriées, telles que celles destinées à protéger les accès aux locaux et aux équipements pour sécuriser les actifs et les enregistrements ;
 - L'autorisation d'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données ;
 - Les comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les chiffres figurant dans les états de contrôle (par exemple, la comparaison du comptage de caisse, du relevé du portefeuille titres ou des comptages de stocks avec la comptabilité).

La mesure dans laquelle des contrôles physiques mis en place et destinés à prévenir le détournement d'actifs sont pertinents pour la fiabilité de l'établissement des états financiers, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment lorsque des actifs sont fortement exposés à des détournements ;

- *Séparation des tâches.* Elle vise à assigner à des personnes différentes la responsabilité de l'autorisation et de l'enregistrement des opérations, et d'assurer la surveillance des actifs. La séparation des tâches est destinée à réduire les occasions permettant à n'importe quelle personne d'être en position de perpétrer et de dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le contexte normal de son travail.
10. Certaines mesures de contrôle peuvent dépendre de l'existence ou non de politiques de niveau plus élevé mises en place par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, les contrôles portant sur les autorisations

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

peuvent être délégués selon les instructions définies, telles que celles touchant aux critères de dépenses d'investissements établis par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; à l'inverse, des opérations non récurrentes telles que des acquisitions ou des cessions importantes peuvent requérir un plus haut niveau d'autorisation, y compris dans certains cas celui des actionnaires.

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de définir et d'assurer le suivi régulier du contrôle interne. Le suivi des contrôles par la direction implique de vérifier si les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont modifiés de manière appropriée pour tenir compte des changements qui interviennent dans les conditions de leur application. Le suivi des contrôles peut inclure des mesures telles que la revue par la direction de la préparation en temps voulu des rapprochements bancaires, de l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial des politiques internes de l'entité concernant les clauses des contrats de ventes, et du contrôle exercé par le service juridique du respect des règles d'éthique de l'entité ou des politiques opérationnelles internes de celle-ci. Le suivi a également pour objectif de s'assurer que les contrôles continuent à fonctionner efficacement dans le temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des états de rapprochement bancaires ne sont pas surveillées, le personnel risque de cesser de les préparer.
12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent contribuer au suivi des contrôles au sein de l'entité en procédant à des évaluations indépendantes. Généralement, ces évaluations fournissent régulièrement une information concernant le fonctionnement du contrôle interne, mettant en exergue l'évaluation de son efficacité, communiquent une information sur les points forts et les faiblesses du contrôle interne et donnent des recommandations pour l'améliorer.
13. Le suivi des contrôles peut inclure l'utilisation d'une information venant de sources externes qui peut faire état de problèmes ou mettre l'accent sur les domaines nécessitant des améliorations. En réglant leurs factures, ou en les contestant, les clients corroborent ou non implicitement l'information concernant les facturations émises. De même, les autorités de contrôle peuvent communiquer avec l'entité sur des points qui concernent le fonctionnement du contrôle interne; par exemple, les communications relatives à des inspections faites par l'instance responsable du contrôle des banques. De même, la direction peut aussi prendre en considération dans son suivi des contrôles les communications des auditeurs externes sur son contrôle interne.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT**Annexe 2**
(Voir par. A41, A133)**Circonstances et faits qui peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives**

Les exemples de circonstances et de faits donnés ci-après peuvent révéler l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers. La liste qui suit donne un large éventail de circonstances et de faits, mais qui ne concernent pas nécessairement chaque mission d'audit et elle n'est, par ailleurs, pas exhaustive.

- Activités menées dans des régions qui sont économiquement instables, par exemple, des pays avec des dévaluations monétaires importantes ou une économie fortement inflationniste.
- Activités exposées à des marchés volatils, par exemple, le marché des contrats à terme.
- Activités soumises à une réglementation très complexe.
- Problème de continuité d'exploitation ou de liquidités, y compris la perte de clients importants.
- Restrictions sur la disponibilité du capital et du crédit.
- Changements dans le secteur d'activité dans lequel l'entité opère.
- Modifications de la chaîne d'approvisionnements.
- Développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou diversification dans de nouvelles activités.
- Expansion vers de nouvelles localisations.
- Changements dans l'entité tels que des acquisitions ou des réorganisations importantes ou autres événements inhabituels.
- Entités ou branches d'activité susceptibles d'être cédées.
- Existence d'alliances complexes et de co-entreprises.
- Recours à des financements hors-bilan, entités *ad hoc*, et autres mécanismes complexes de financement.
- Transactions importantes avec les parties liées.
- Manque de personnel disposant d'une compétence appropriée en matière comptable ou pour l'établissement d'états financiers.
- Changements dans le personnel-clé, y compris le départ de dirigeants-clés.
- Faiblesses du contrôle interne, en particulier celles auxquelles la direction n'a pas remédié.

IDENTIFICATION ET EVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES PAR LA CONNAISSANCE
DE L'ENTITE ET DE SON ENVIRONNEMENT

- Incitations de la direction et des membres du personnel à présenter des informations financières mensongères.
- Incohérences entre la stratégie informatique de l'entité et sa stratégie opérationnelle.
- Changements dans l'environnement informatique.
- Installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'élaboration de l'information financière.
- Enquêtes sur les opérations ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de contrôle ou des organismes gouvernementaux.
- Anomalies antérieures, historique d'erreurs ou volume important d'ajustements en fin de période.
- Volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, y compris les opérations inter-sociétés, ou les opérations associées à des montants significatifs de produits en fin de période.
- Opérations enregistrées sur la base d'intentions de la direction, par exemple, le refinancement de la dette, la cession d'actifs ou la classification au bilan des valeurs mobilières de placement.
- Application de nouvelles normes comptables.
- Evaluations comptables impliquant des processus complexes.
- Événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude importante dans leur évaluation, y compris des estimations comptables, et les informations à fournir les concernant.
- Omission d'informations importantes dans les informations à fournir, ou fait de les occulter.
- Litiges en cours ou passifs éventuels, comme par exemple les garanties après-ventes, les garanties financières et les coûts de dépollution.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 320, Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 320

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA 1

Caractère significatif dans le contexte d'un audit..... 2 – 6

Date d'entrée en vigueur 7

Objectif..... 8

Définition..... 9

Diligences requises

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification
et du seuil de planification 10 - 11

Modification des seuils au cours de l'audit..... 12 – 13

Documentation 14

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractère significatif et risque d'audit..... A1

Caractère significatif dans le contexte d'un audit A2

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification
et du seuil de planification A3 – A13

Modification des seuils au cours de l'audit..... A14

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. La Norme ISA 450¹ explicite la façon dont le concept est appliqué pour évaluer les incidences des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers.

Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Les référentiels comptables traitent souvent du concept de caractère significatif dans le contexte de l'établissement et de la présentation des états financiers. Bien que ces référentiels comptables puissent expliciter le caractère significatif en termes différents, ils précisent généralement que :
 - Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci ;
 - Les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances environnantes et sont influencés par l'importance ou la nature d'une anomalie, ou une combinaison de ces deux facteurs ; et
 - Les jugements portant sur des points qui sont significatifs pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe². Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies sur des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.
3. Lorsque le référentiel comptable applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer le caractère significatif pour les besoins de l'audit. Lorsque le référentiel comptable applicable ne traite pas du concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 servent de cadre de référence pour l'auditeur.

¹ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit*.

² Par exemple, le *Cadre conceptuel pour la préparation et présentation des états financiers*, adopté par l'*International Accounting Standards Board (IASB)* en avril 2001, précise que, pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de résultats, du fait même que les investisseurs sont les pourvoyeurs de fonds de ces entreprises et en assument le risque, le contenu des états financiers qui répond à leurs besoins satisfera également la plupart des besoins des autres utilisateurs.

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

4. La détermination du caractère significatif relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des états financiers. Dans ce contexte, l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs :
- (a) Ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi que de la comptabilité et sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;
 - (b) Comprennent que les états financiers sont établis, présentés et audités en tenant compte du caractère significatif ;
 - (c) Sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation de certains montants sur la base d'estimations, d'un jugement et de la prise en considération d'événements futurs ; et
 - (d) Prennent des décisions économiques raisonnables en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.
5. L'auditeur applique le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit, lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers et lorsqu'il forge l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit. (Voir par. A1)
6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur exerce son jugement quant aux anomalies qui seront considérées comme significatives. Ce jugement donne une base pour :
- (a) Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques ;
 - (b) Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et
 - (c) Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Le seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne fixe pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, seront toujours considérées comme non significatives. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même si elles sont en dessous du seuil de signification. Il n'est pas possible de définir des procédures d'audit pour détecter toutes les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature. Néanmoins, il est pertinent de prendre en considération la nature des anomalies potentielles dans les informations à fournir dans les états financiers pour concevoir des procédures d'audit visant à répondre aux risques d'anomalies significatives³. En outre, lorsque l'auditeur évalue l'incidence de toutes les anomalies non corrigées sur les états financiers, il prend

³ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphes A134 et A135.

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

en compte non seulement leur importance mais aussi leur nature, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance⁴. (Voir. par A2)

Date d'entrée en vigueur

7. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

8. L'objectif de l'auditeur est de mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Définition

9. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par seuil de planification le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur en deçà du seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur en deçà du ou des seuils de signification fixés pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers.

Diligences requises**Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification**

10. Lorsqu'il établit la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur doit également fixer un ou des seuils de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers. (Voir par. A3 – A12)
11. L'auditeur doit fixer un ou des seuils de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Voir par. A13)

⁴ Norme ISA 450, paragraphe A21.

Modification des seuils au cours de l'audit

12. L'auditeur doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans les situations où il vient à avoir connaissance, au cours de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou à des montants) différent(s). (Voir par. A14)
13. Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuils de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui (ou ceux) initialement fixé(s) est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

Documentation

14. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer⁵ :
 - (a) Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Voir par. 10)
 - (b) Le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers ; (Voir par. 10)
 - (c) Le seuil de planification ; (Voir par. 11) et
 - (d) Toute modification, au cours de l'audit, des montants mentionnés aux points (a)-(c). (Voir par. 12-13)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Caractère significatif et risque d'audit (Voir par. 5)

- A1. Dans la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, ce qui lui permet d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux⁶.

⁵ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 11.

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable⁷. Le risque d'audit est le risque que l'auditeur exprime une opinion d'audit inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection⁸. Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier lors :

- (a) De l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁹ ;
- (b) De la définition de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹⁰ ; et
- (c) De l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers¹¹ et de la détermination de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit¹².

Caractère significatif dans le contexte d'un audit (Voir par. 6)

A2. L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives¹³ nécessitent l'exercice du jugement professionnel pour les besoins de l'identification des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir, y compris les informations qualitatives, pour lesquels les anomalies pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble). Pour déterminer si les anomalies dans les informations qualitatives pourraient être significatives, l'auditeur peut relever des facteurs pertinents tels que :

- La situation de l'entité au cours de la période (par exemple, l'entité peut avoir été partie à un important regroupement d'entreprises au cours de la période) ;
- Le référentiel comptable applicable, y compris les modifications qui y sont apportées (par exemple, une nouvelle norme comptable peut exiger de nouvelles informations qualitatives qui sont importantes pour l'entité) ;
- Des informations qualitatives qui sont importantes pour les utilisateurs des états financiers, en raison de la nature de l'entité (par exemple, les informations relatives

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 17.

⁸ Norme ISA 200, paragraphe 13(c).

⁹ Norme ISA 315 (Révisée).

¹⁰ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

¹¹ Norme ISA 450.

¹² Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

¹³ Le paragraphe 25 de la norme ISA 315 (Révisée) exige de l'auditeur qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

au risque de liquidité peuvent être importantes pour les utilisateurs des états financiers d'une institution financière).

Détermination, lors de la planification de l'audit, du seuil de signification et du seuil de planification

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 10)

A3. Dans le cas d'une entité du secteur public, les législateurs et les autorités de contrôle sont souvent les principaux utilisateurs de ses états financiers. En outre, les états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que des décisions de nature économique. La détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) dans un audit des états financiers d'une entité du secteur public est en conséquence influencée par les textes législatifs, réglementaires ou émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'informations financières du législateur et du public concernant les programmes du secteur public.

Utilisation d'éléments de référence pour déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Voir par. 10)

A4. La détermination du seuil de signification implique l'exercice du jugement professionnel. Un pourcentage appliqué à un élément de référence choisi est souvent retenu comme base initiale pour déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un élément de référence approprié sont notamment les suivants :

- Les éléments des états financiers (par exemple l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges) ;
- L'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs des états financiers de l'entité concernée tend à se focaliser (par exemple, en vue d'évaluer la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se focaliser sur le résultat, les produits ou l'actif net) ;
- La nature de l'entité, où celle-ci se situe dans son cycle de vie, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lequel elle opère ;
- La structure de détention du capital de l'entité et la façon dont elle est financée (par exemple, si l'entité est financée uniquement par l'endettement plutôt que par les capitaux propres, les utilisateurs peuvent mettre plus l'accent sur les actifs et les droits sur ces actifs, plutôt que sur les résultats de l'entité) ;
- La volatilité relative de l'élément de référence.

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

- A5. Des exemples d'éléments de référence qui peuvent être appropriés, en fonction des circonstances propres à l'entité, comprennent les catégories de résultats présentés, tels que le résultat avant impôt, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le résultat courant avant impôt est souvent utilisé pour les entités dont l'activité est orientée vers la recherche de profits. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatil, d'autres éléments de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits.
- A6. Les données financières pertinentes relatives à l'éléments de référence choisi comprennent généralement les résultats et la situation financière des périodes précédentes, les résultats et la situation financière de la période en cours jusqu'à une date donnée, ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période en cours, ajustés en fonction des changements importants intervenus au niveau de l'entité (par exemple l'acquisition d'une activité importante) et de ceux intervenus au niveau du secteur d'activité ou de l'environnement économique dans lequel l'entité opère. Par exemple, lorsque, initialement, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est déterminé pour une entité sur la base d'un pourcentage du résultat courant avant impôt, les circonstances qui conduisent à une diminution ou à une augmentation exceptionnelle de ce résultat peuvent conduire l'auditeur à conclure que le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble est déterminé de manière plus appropriée en prenant comme base un résultat courant normatif avant impôt fondé sur les résultats antérieurs.
- A7. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers sur lesquels l'auditeur émet son rapport d'audit. Lorsque les états financiers sont établis pour une période comptable de plus ou de moins de douze mois, comme cela peut être le cas pour une entité nouvellement créée, ou lors d'un changement de date de clôture d'un exercice, le seuil de signification est fixé par rapport aux états financiers établis pour cette période comptable.
- A8. Déterminer un pourcentage à appliquer à un élément de référence choisi implique l'exercice du jugement professionnel. Il existe une relation entre le pourcentage et l'élément de référence choisi ; ainsi, le pourcentage appliqué au résultat courant avant impôt sera normalement plus élevé que celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que cinq pour cent du résultat courant avant impôt est un pourcentage approprié pour une entité dans l'industrie manufacturière dont l'activité est orientée vers la recherche de profits, tandis qu'il peut considérer qu'un pour cent du montant total des produits ou des charges est approprié pour des entités à but non lucratif. Des pourcentages plus ou moins élevés peuvent cependant s'avérer appropriés selon les circonstances.

Aspects particuliers concernant les petites entités

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

A9. Lorsque le résultat courant avant impôt est de façon constante marginal, comme cela pourrait être le cas dans une entité détenue et dirigée par la même personne, lorsque cette dernière retire la majeure partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un élément de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Lors de l'audit d'une entité du secteur public, le total des coûts ou les coûts nets (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peut être un élément de référence approprié pour des programmes de réalisation de projets. Lorsqu'une entité du secteur public est dépositaire d'actifs publics, ces actifs peuvent être un élément de référence approprié.

Seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers (Voir par. 10)

A11. Les facteurs qui peuvent indiquer l'existence d'un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers, pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies de montant inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble influencent les décisions des utilisateurs prises sur la base des états financiers, comprennent :

- Le fait que la loi, la réglementation ou le référentiel comptable applicable affecte l'attente des utilisateurs en matière d'évaluation ou d'informations à fournir relatives à certains éléments (par exemple, les opérations avec les parties liées, la rémunération des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et les analyses de sensibilité concernant les estimations comptables en juste valeur qui présentent un degré élevé d'incertitude) ;
- Des informations clés à fournir en rapport avec le secteur d'activité dans lequel l'entité opère (par exemple, les coûts de recherche et développement pour une société pharmaceutique) ;
- Le fait que l'accent soit mis sur un aspect particulier des activités de l'entité qui est décrit séparément dans les états financiers (par exemple, les informations sectorielles ou relatives à un regroupement d'entreprises important).

A12. Lorsqu'il détermine si, dans les circonstances propres à l'entité, de tels flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir existent, l'auditeur peut juger utile de prendre connaissance des vues et des attentes des dirigeants et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Seuil de planification (Voir par. 11)

CARACTERE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA REALISATION D'UN AUDIT

A13. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives, et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Le seuil de planification (qui, selon la définition, peut être un ou plusieurs montants) est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. De la même façon, le seuil de planification concernant un flux d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir particuliers est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir particulier excède le seuil de signification fixé pour ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir particulier. La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique et implique l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, ainsi que par la nature et l'ampleur des anomalies relevées au cours des audits précédents et, par voie de conséquence, de l'anticipation par l'auditeur de la présence d'anomalies potentielles sur la période en cours.

Modification des seuils au cours de l'audit (Voir par. 12)

A14. Il peut être nécessaire de modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) en raison d'un changement de circonstances survenu au cours de l'audit (par exemple une décision de céder un secteur important d'activité de l'entité), de nouvelles informations, ou d'un changement dans la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de ses activités résultant de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il apparaît au cours de l'audit que les résultats financiers réels risquent d'être substantiellement différents de ceux qui avaient été anticipés pour la période en cours et sur lesquels le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble avait été déterminé, l'auditeur modifie ce seuil.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 330, Réponses de l'auditeur aux risques évalués

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

REPNSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 330

RÉPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Diligences requises	
Approche générale	5
Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions	6-23
Caractère adéquat de la présentation des états financiers	24
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	25-27
Documentation	28-30
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Approche générale	A1-A3
Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions	A4-A58
Caractère adéquat de la présentation des états financiers et des informations y figurant .	A59
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants	A60-A62
Documentation	A63

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur dans la conception et la mise en œuvre de réponses aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués par l'auditeur selon la Norme ISA 315 (Révisée)¹ dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) Contrôle de substance – Une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent :
 - (i) Des vérifications de détail (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers) ;
 - (ii) Des procédures analytiques de substance ;
 - (b) Test de procédures – Une procédure d'audit destinée à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

Diligences requises

Approche générale

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Voir par. A1-A3)

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent. (Voir par. A4-A8)
7. Lors de la conception des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit :
 - (a) Prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, y compris :
 - (i) Les possibilités d'anomalies significatives dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ; et
 - (ii) La question de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles concernés (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), auquel cas l'auditeur recueille des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il lui est possible de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; et (Voir par. A9-A18)
 - (b) Recueillir des éléments probants d'autant plus concluants que son évaluation des risques est élevée. (Voir par. A19)

Tests de procédures

8. L'auditeur doit concevoir et réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés si :
 - (a) Son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse que les contrôles fonctionnent avec efficacité (c'est-à-dire qu'il envisage de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
 - (b) Les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Voir par. A20-A24)
9. Lors de la conception et de la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants. (Voir par. A25)

Nature et étendue des tests de procédures

10. Lors de la conception et de la réalisation des tests de procédures, l'auditeur doit :

REPNSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- (a) Mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, en association avec des demandes d'informations, pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, comprenant:
 - (i) La façon dont les contrôles ont été effectués aux moments opportuns durant la période auditée ;
 - (ii) La cohérence avec laquelle ils ont été appliqués ; et
 - (iii) Par qui ou par quels moyens ils ont été effectués (Voir par. A26 - A29) ;
- (b) Déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments probants démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace. (Voir par. A30-A31)

Calendrier des tests de procédures

- 11. L'auditeur doit effectuer des tests de procédures sur les contrôles existants a un moment particulier, ou sur l'ensemble de la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des paragraphes 12 et 15 ci-après, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. A32)

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire

- 12. Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit :
 - (a) Recueillir des éléments probants concernant les changements importants intervenus dans ces contrôles postérieurement à la période intermédiaire ; et
 - (b) Déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante. (Voir par. A33-A34)

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents

- 13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des audits précédents et, dans l'affirmative, le laps de temps qui peut s'écouler avant qu'un contrôle soit à nouveau testé, l'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants :
 - (a) L'efficacité des autres éléments de contrôle interne, y compris l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles effectué par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité ;
 - (b) Les risques résultant des caractéristiques du contrôle, notamment de son caractère manuel ou automatisé ;
 - (c) L'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;

REponses de l'auditeur aux risques évalués

- (d) L'efficacité du contrôle et sa mise en œuvre par l'entité, y compris la nature et le nombre de déviations dans la mise en œuvre de ce contrôle, constatées lors d'audits précédents et s'il y a eu des changements de personnel qui affectent de manière importante la mise en œuvre de ce contrôle ;
 - (e) La question de savoir si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de circonstances ; et
 - (f) Les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle. (Voir par. A35)
14. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants provenant d'un audit précédent et portant sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles spécifiques, il doit établir que ces éléments probants demeurent pertinents, en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont ou non intervenus dans ces contrôles depuis ce dernier audit. L'auditeur doit obtenir ces éléments par des demandes d'informations, associées à une observation physique ou une inspection, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles spécifiques, et:
- (a) Si des changements se sont produits qui affectent la pertinence des éléments probants recueillis au cours de l'audit précédent, il doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période en cours ; (Voir par. A36)
 - (b) Si aucun changement n'est intervenu, il doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, et en tester certains lors de chaque audit, afin d'écartier la possibilité que tous les contrôles sur lesquels l'auditeur entend s'appuyer soient testés sur une seule période d'audit et ne fassent l'objet d'aucun test sur les deux périodes d'audits suivantes. (Voir par. A37-A39)

Contrôles sur les risques importants

15. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles relatifs à un risque qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lors de son évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, l'auditeur doit évaluer si les anomalies détectées lors de contrôles de substance révèlent que ceux-ci ne fonctionnent pas efficacement. Toutefois, l'absence d'anomalies révélée par des contrôles de substance ne constitue pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles relatifs à l'assertion soumise à vérification. (Voir par. A40)
17. Si des déviations sont constatées dans les contrôles sur lesquels l'auditeur prévoit de s'appuyer, il doit procéder à des investigations spécifiques afin d'en comprendre les causes et conséquences potentielles, et déterminer : (Voir par. A41)

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

- (a) Si les tests de procédures réalisés fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
- (b) Si des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires ; ou
- (c) S'il est nécessaire de répondre aux risques potentiels d'anomalies significatives par la mise en œuvre de contrôles de substance.

Contrôles de substance

18. Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs. (Voir par. A42 – A47)
19. L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance. (Voir par. A48 – A51)

Contrôles de substance portant sur le processus de clôture des comptes

20. Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus de clôture des comptes :
- (a) Pointage ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies dans ceux-ci, avec la comptabilité sous-jacente que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires ; et
 - (b) Examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustement enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers. (Voir par. A52)

Contrôles de substance répondant aux risques importants

21. Si l'auditeur a estimé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau d'une assertion était important, il doit procéder à des contrôles de substance qui répondent spécifiquement à ce risque. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure également des vérifications de détail. (Voir par. A53)

Calendrier des contrôles de substance

22. Si des contrôles de substance sont réalisés à une date intermédiaire, l'auditeur doit couvrir le restant de la période en mettant en œuvre :
- (a) Des contrôles de substance associés à des tests de procédures portant sur la période restant à couvrir ; ou

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- (b) Uniquement, s'il les juge suffisants, des contrôles de substance complémentaires, lui fournissant une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la date intermédiaire à la fin de la période. (Voir par. A54-A57)
23. Si des anomalies que l'auditeur n'avait pas anticipées lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives sont décelées à une date intermédiaire, l'auditeur doit évaluer s'il y a lieu de modifier l'évaluation corollaire des risques et la nature, le calendrier ou l'étendue des contrôles de substance prévus pour la période restante. (Voir par. A58)

Caractère adéquat de la présentation des états financiers

24. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, est conforme au référentiel comptable applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :
- Le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière et des opérations et événements sous-jacents ;
 - La présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers. (Voir par. A59)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants

25. Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure sur l'audit, si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions reste appropriée. (Voir par. A60-A61)
26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. Pour se forger une opinion, l'auditeur doit prendre en considération tous les éléments probants pertinents, indépendamment du fait qu'ils semblent corroborer ou infirmer les assertions contenues dans les états financiers. (Voir par. A62)
27. Si l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés concernant une assertion significative contenue dans les états financiers, il doit s'efforcer d'obtenir des éléments probants complémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

REPNSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

28. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit² :
- (a) L'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées ;
 - (b) Le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions; et
 - (c) Les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions, lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués. (Voir par. A63)
29. Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants qui portent sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles et qui ont été recueillis lors d'audits précédents, il doit inclure dans la documentation d'audit les conclusions relatives à l'utilisation des contrôles testés lors d'un précédent audit.
30. La documentation de l'auditeur doit également démontrer que les données communiquées dans les états financiers, y compris les informations fournies dans ceux-ci, ont été pointées ou rapprochées avec la comptabilité sous-jacente, que celle-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Approche générale (Voir par. 5)

- A1. L'approche générale destinée à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers peut inclure le fait :
- De rappeler aux membres de l'équipe affectée à la mission d'audit la nécessité de garder un esprit critique ;
 - D'affecter à la mission un personnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore de recourir à des experts ;
 - D'exercer une supervision accrue ;
 - D'introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre ;
 - De procéder à des changements d'ordre général dans la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit en réalisant, par exemple, des contrôles de substance à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants plus concluants.

² Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- A2. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et, par voie de conséquence, l'approche générale à retenir, sont influencées par la compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle. Un environnement de contrôle efficace peut lui permettre d'accroître son niveau de confiance dans le contrôle interne et dans la fiabilité des éléments probants générés au sein de l'entité et ainsi, par exemple, de mettre en œuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'en fin de période. En revanche, des faiblesses dans l'environnement de contrôle auront l'effet inverse; l'auditeur peut, par exemple, répondre à un environnement de contrôle insuffisant:
- En mettant en œuvre plus de procédures d'audit en fin de période qu'à une date intermédiaire ;
 - En recueillant plus d'éléments probants à partir de contrôles de substance ;
 - En augmentant le nombre de sites à couvrir par l'audit.
- A3. De telles considérations ont, dès lors, une influence significative sur l'approche générale d'audit, conduisant l'auditeur à privilégier, par exemple, les contrôles de substance (approche fondée sur des contrôles de substance) ou une approche faisant appel aussi bien aux tests de procédures qu'aux contrôles de substance (approche mixte).

Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Voir par. 6)

- A4. L'évaluation par l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui permet de définir une approche d'audit appropriée dans le but de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut estimer :
- (a) Que seuls des tests de procédures peuvent apporter une réponse effective au risque évalué d'anomalies significatives pour une assertion donnée ;
 - (b) Que seuls des contrôles de substance sont appropriés pour une assertion donnée et qu'en conséquence, il peut ne pas tenir compte des contrôles lors de son évaluation des risques correspondants. Ceci peut résulter du fait que les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur n'ont identifié aucun contrôle efficace relatif à l'assertion ou que les vérifications à effectuer sur les contrôles seraient inefficaces et, qu'en conséquence, il n'a pas l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance ; ou
 - (c) Qu'une approche mixte, basée sur des tests de procédures et des contrôles de substance, est une approche efficace.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

Toutefois, indépendamment de l'approche suivie, l'auditeur conçoit et réalise des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, conformément au paragraphe 18.

- A5. La nature d'une procédure d'audit couvre son objectif (à savoir des tests de procédures ou des contrôles de substance) et le type de procédure (à savoir inspection, observation, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est primordiale pour répondre aux risques évalués.
- A6. Le calendrier d'une procédure d'audit vise soit le moment où elle est mise en œuvre, soit la période ou la date à laquelle se réfèrent les éléments probants.
- A7. L'étendue d'une procédure d'audit vise l'ampleur des éléments à contrôler, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations à effectuer sur une mesure de contrôle donnée.
- A8. Le fait de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion et y répondent permet d'établir un lien clair entre l'évaluation des risques et ces procédures d'audit complémentaires.

Réponses aux risques évalués au niveau des assertions (Voir par. 7(a))

Nature

- A9. Les risques évalués par l'auditeur peuvent affecter tant les types de procédures d'audit à mettre en œuvre que leur combinaison. Par exemple, lorsqu'un risque est évalué à un niveau élevé, l'auditeur peut confirmer l'exhaustivité des termes d'un contrat avec le tiers concerné, en complément de l'examen du contrat. De plus, certaines procédures d'audit peuvent être plus appropriées que d'autres pour certaines assertions. En ce qui concerne les produits, par exemple, des tests de procédures peuvent être plus aptes à répondre au risque évalué d'anomalies portant sur l'assertion d'exhaustivité, alors que des contrôles de substance peuvent mieux répondre au risque évalué d'anomalies portant sur l'assertion de réalité.
- A10. Les raisons sur lesquelles se fonde l'évaluation d'un risque sont utiles pour déterminer la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un risque est évalué à un niveau plus faible à cause des caractéristiques particulières d'un flux d'opérations, et indépendamment des contrôles le concernant, l'auditeur peut alors décider que la mise en œuvre de procédures analytiques de substance procurera à elle seule suffisamment d'éléments probants appropriés. À l'inverse, si le risque est évalué à un niveau plus faible du fait des contrôles

REPNSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

internes existants, et si l'auditeur a l'intention de réaliser des contrôles de substance en se basant sur cette évaluation faible du risque, il réalisera alors des vérifications sur ces contrôles internes, conformément au paragraphe 8(a). Ce peut être le cas, par exemple, pour un flux d'opérations aux caractéristiques relativement uniformes et non complexes qui sont traitées et contrôlées de façon routinière par le système informatique de l'entité.

Calendrier

- A11. L'auditeur peut réaliser des tests de procédures ou des contrôles de substance à une date intermédiaire ou en fin de période. Plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus il est probable que l'auditeur décidera qu'il est plus efficace de mettre en œuvre des contrôles de substance à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci, plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en œuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple sur des sites sélectionnés, sans annonce préalable). Ceci est particulièrement utile lorsqu'il s'agit d'envisager une réponse à des risques de fraude. Par exemple, l'auditeur peut conclure, après avoir identifié des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, qu'il serait inefficace de mettre en œuvre une procédure d'audit visant à extrapoler jusqu'à la fin de la période les conclusions tirées à une date intermédiaire.
- A12. D'un autre côté, la mise en œuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier des questions importantes à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à développer une approche d'audit efficace pour y répondre.
- A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne peuvent être mises en œuvre qu'à la fin de la période ou après, par exemple :
- Le pointage ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies dans ceux-ci, avec la comptabilité sous-jacente que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires ;
 - L'examen des écritures d'ajustement enregistrées au cours de l'établissement des états financiers ; et
 - Les procédures destinées à répondre au risque qu'en fin de période, l'entité ait conclu des contrats de ventes inappropriés ou que des transactions n'aient pas été finalisées.
- A14. Les autres facteurs pertinents qui influencent la réflexion de l'auditeur sur le moment où les procédures d'audit seront mises en œuvre incluent :
- L'environnement de contrôle ;
 - Le moment auquel l'information utile est disponible (par exemple si des fichiers informatiques peuvent être effacés postérieurement ou si des procédures à observer ne peuvent être mises en œuvre qu'à certaines dates) ;

REPOSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES ÉVALUÉS

- La nature du risque (s'il existe par exemple un risque d'augmentation des produits pour atteindre les objectifs de résultat par la création *a posteriori* de faux contrats de ventes, l'auditeur peut souhaiter examiner les contrats disponibles en fin de période) ;
- La période ou la date à laquelle se réfèrent les éléments probants ;
- Le moment de la préparation des états financiers, notamment pour les informations fournies qui donnent des explications supplémentaires sur les montants inscrits dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Étendue

A15. L'étendue d'une procédure d'audit jugée nécessaire est fixée après la prise en compte du caractère significatif, du risque évalué et du niveau d'assurance que l'auditeur souhaite obtenir. Lorsqu'un seul objectif est atteint par la combinaison de plusieurs procédures, l'étendue de chaque procédure est considérée séparément. En règle générale, l'étendue des procédures d'audit augmente avec l'accroissement du risque d'anomalies significatives. Par exemple, en réponse au risque évalué d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en œuvre des procédures analytiques de substance à un niveau plus détaillé. Toutefois, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est elle-même pertinente au regard du risque en question.

A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre un plus grand nombre de vérifications sur des opérations automatisées ou des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des vérifications, par exemple pour répondre aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir de fichiers informatiques, pour trier des opérations ayant des caractéristiques particulières ou pour tester l'intégralité d'une population plutôt qu'un échantillon.

Aspects particuliers concernant le secteur public

A17. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, le mandat d'audit et les éventuelles autres exigences particulières en matière d'audit peuvent affecter la détermination par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A18. Dans le cas de très petites entités, il se peut que les mesures de contrôle pouvant être identifiées par l'auditeur soient peu nombreuses ou que l'entité n'ait conservé qu'une documentation limitée sur leur matérialisation ou leur fonctionnement. Dans de telles

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

situations, il peut être plus efficace pour l'auditeur de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires principalement axées sur des contrôles de substance. Dans de rares cas, cependant, l'absence de mesures de contrôle ou d'autres composants du contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Évaluation des risques à un niveau plus élevé (Voir par. 7(b))

A19. Lors de l'obtention d'éléments probants plus concluants du fait d'une évaluation des risques à un niveau plus élevé, l'auditeur peut augmenter la quantité d'éléments recueillis ou recueillir des éléments qui sont plus pertinents ou plus fiables, par exemple en privilégiant l'obtention d'éléments auprès de tiers, ou l'obtention d'éléments corroboratifs auprès de plusieurs sources indépendantes.

Tests de procédures

Conception et mise en œuvre de tests de procédures (Voir par. 8)

A20. Les tests de procédures sont réalisés uniquement sur des contrôles que l'auditeur a considérés comme étant correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative au niveau d'une assertion. Si des contrôles sensiblement différents ont été utilisés à différents moments au cours de la période audité, chacun d'entre eux est considéré séparément.

A21. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'équivaut pas à en prendre connaissance ni à en évaluer la conception et la mise en œuvre. Le type de procédures d'audit utilisées est toutefois le même. L'auditeur peut donc décider qu'il est plus efficace de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles en même temps qu'il évalue leur conception et vérifie leur mise en œuvre effective.

A22. Par ailleurs, même si certaines des procédures d'évaluation des risques peuvent ne pas avoir été spécifiquement conçues en tant que tests de procédures, elles peuvent néanmoins fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles et, dès lors, servir de tests de procédures. Par exemple, les procédures d'évaluation des risques par l'auditeur peuvent inclure :

- La demande d'informations sur la manière dont la direction utilise les budgets ;
- L'analyse des comparaisons faites par la direction entre les dépenses mensuelles budgétées et les dépenses réelles ;
- L'examen des rapports portant sur l'analyse des variations entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures d'audit apportent une connaissance de la conception des politiques budgétaires de l'entité et de leur mise en œuvre, mais elles peuvent aussi fournir

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires en termes de prévention ou de détection d'anomalies significatives dans l'enregistrement des dépenses selon leur nature.

A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test de procédures à réaliser de façon concomitante avec une vérification de détail sur la même opération. Bien que l'objectif d'un test de procédures soit différent de celui d'une vérification de détail, ils peuvent tous deux être réalisés de façon concomitante sur une même opération: c'est ce que l'on appelle un test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir, et évaluer le résultat, d'un test visant à contrôler une facture afin de déterminer si celle-ci a été approuvée et de recueillir un élément probant corroborant une opération. Un test à double objectif est conçu et évalué en considérant séparément chacun des objectifs poursuivis.

A24. L'auditeur peut, dans certaines situations, être dans l'impossibilité de concevoir des contrôles de substance efficaces qui fournissent à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés au niveau d'une assertion³. C'est le cas lorsqu'une entité gère son activité au moyen d'un système informatique et qu'aucune documentation des opérations n'est produite ou conservée autrement que par le système informatique lui-même. Dans de tels cas, le paragraphe 8(b) requiert de l'auditeur qu'il procède à la vérification des contrôles concernés.

Éléments probants et niveau de confiance présumé (Voir par. 9)

A25. Un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles peut être recherché lorsque l'approche adoptée consiste principalement en tests de procédures, notamment lorsqu'il n'est pas possible ou faisable en pratique de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance.

Nature et étendue des tests de procédures

Autres procédures d'audit à mettre en œuvre en association avec des demandes d'informations (Voir par. 10(a))

A26. Les demandes d'informations ne sont pas suffisantes à elles seules pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et doivent donc être associées à d'autres procédures d'audit. Dans ce domaine, des demandes d'informations associées à des inspections ou à la réexécution de contrôles peuvent apporter plus d'assurance que des demandes d'informations associées à une observation, l'observation n'étant utile qu'au moment où elle est effectuée.

A27. La nature du contrôle lui-même influe sur le type de procédures requis pour recueillir des éléments probants indiquant si le contrôle a fonctionné efficacement. Par exemple, si

³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 30.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

l'efficacité du fonctionnement du contrôle est démontrée par une documentation, l'auditeur peut décider de l'examiner afin de recueillir les éléments probants démontrant cette efficacité. Pour d'autres contrôles cependant, la documentation peut ne pas être disponible ou pertinente. Par exemple, il se peut qu'il n'existe pas de documentation sur le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou sur certaines mesures de contrôle, telles que celles exécutées par ordinateur. Dans de telles circonstances, les éléments probants portant sur l'efficacité de leur fonctionnement peuvent être recueillis par des demandes d'informations, en association avec d'autres procédures d'audit, telles que l'observation ou l'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Étendue des tests de procédures

A28. Lorsque des éléments probants plus concluants sont nécessaires concernant l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests de procédures. Outre le niveau de confiance à accorder aux contrôles, les aspects que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer l'étendue des tests de procédures incluent:

- La fréquence des contrôles effectués par l'entité au cours de la période ;
- Le laps de temps, au cours de la période auditée, durant lequel l'auditeur s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- Le taux attendu de déviation d'un contrôle;
- La pertinence et la fiabilité des éléments probants à recueillir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau de l'assertion;
- La mesure dans laquelle des éléments probants sont recueillis à partir de tests de procédures portant sur d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La Norme ISA 530⁴ contient des modalités d'application complémentaires sur l'étendue des vérifications.

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement des opérations par un système informatique, l'auditeur peut ne pas estimer nécessaire d'accroître l'étendue des vérifications sur un contrôle automatisé. On peut considérer qu'un contrôle automatisé fonctionne toujours de la même manière, à moins d'une modification du programme (y compris des tableaux, fichiers ou autres données permanentes utilisés par le programme). Une fois que l'auditeur a constaté qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu (ce qui peut être fait lors de la première réalisation de ce contrôle ou à toute autre date), il peut envisager de procéder à des vérifications pour s'assurer que ce contrôle continue de fonctionner efficacement. Ces vérifications peuvent inclure des contrôles pour déterminer :

⁴ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- Que des modifications du programme ne sont pas effectuées sans avoir été soumises aux contrôles appropriés ;
- Que la version autorisée du programme est celle utilisée pour le traitement des opérations ;
- Que les autres contrôles généraux pertinents fonctionnent efficacement.

Ces vérifications peuvent aussi consister à s'assurer que des modifications n'ont pas été apportées aux programmes, comme cela peut être le cas lorsque l'entité utilise des logiciels d'application standard sans les modifier ou les mettre à jour. L'auditeur peut, par exemple, examiner les enregistrements du service de sécurité informatique pour recueillir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu durant la période.

Vérifications sur les contrôles indirects (Voir par. 10(b))

A30. Dans certaines situations, il peut s'avérer nécessaire de recueillir des éléments probants démontrant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects. Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester l'efficacité de la revue, par un utilisateur, d'un rapport d'exceptions indiquant le montant des ventes excédant la limite de crédit autorisée, cette revue et le suivi dont elle fait l'objet constituent le contrôle intéressant directement l'auditeur. Les contrôles sur l'exactitude de l'information contenue dans ces rapports (par exemple les contrôles généraux portant sur le système informatique) sont des contrôles « indirects ».

A31. En raison de l'uniformité inhérente à tout traitement informatique, les éléments probants concernant la mise en œuvre d'un contrôle d'application automatisé peuvent aussi constituer des éléments probants sur l'efficacité de son fonctionnement, s'ils s'accompagnent d'éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (notamment ceux sur les modifications apportées aux systèmes informatiques).

Calendrier des tests de procédures

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles. (Voir par. 11)

A32. Des éléments probants se rapportant à une date donnée peuvent être suffisants au regard de l'objectif de l'auditeur; tel est par exemple le cas des tests sur les contrôles relatifs aux procédures d'inventaire physique des stocks de l'entité à la fin de la période. En revanche, si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur un contrôle durant une certaine période, il est approprié de procéder à des tests permettant d'obtenir des éléments probants qui montrent que ce contrôle a fonctionné efficacement à des moments pertinents durant cette période. Ces tests peuvent porter sur le suivi, par l'entité elle-même, de ces contrôles.

Utilisation des éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir par. 12(b))

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

A33. Les facteurs pertinents permettant de déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir au sujet des contrôles qui ont fonctionnés durant la période restant à courir après une date intermédiaire, comprennent :

- L'importance des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- Les contrôles particuliers qui ont été testés durant la période intermédiaire ainsi que les changements importants apportés à ceux-ci depuis ces tests, y compris les changements dans le système d'information, dans les modes de fonctionnement et dans le personnel ;
- Le volume des éléments probants recueillis sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- La durée de la période restant à courir ;
- La mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les contrôles de substance compte tenu de la confiance qu'il accorde aux contrôles ;
- L'environnement de contrôle.

A34. Des éléments probants supplémentaires peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests de procédures sur la période restant à courir ou en testant le suivi des contrôles par l'entité elle-même.

Utilisation des éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Voir par. 13)

A35. Dans certaines circonstances, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent constituer des éléments probants si l'auditeur met en œuvre des procédures pour établir qu'ils sont toujours d'actualité. L'auditeur peut par exemple avoir constaté, lors d'un audit précédent, qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants pour déterminer si ce contrôle automatisé a subi des modifications qui affecteraient l'efficacité de son fonctionnement, par exemple en adressant des demandes d'informations à la direction et en examinant les registres indiquant les contrôles qui ont fait l'objet de modifications. L'examen des éléments probants portant sur ces modifications peut justifier soit un accroissement, soit une réduction du nombre prévu d'éléments probants à recueillir durant la période en cours concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Contrôles ayant subi une modification depuis les audits précédents (Voir par. 14(a))

A36. Des changements peuvent affecter la pertinence des éléments probants recueillis au cours des audits précédents au point qu'ils ne puissent plus servir de base sur laquelle s'appuyer valablement. Par exemple, les modifications apportées à un système pour permettre à une

REponses de l'auditeur aux risques évalués

entité de recevoir un nouveau rapport de ce système n'affecteront probablement pas la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent; par contre, cette pertinence sera remise en cause par une modification du système impliquant que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment.

Contrôles n'ayant pas subi de modification depuis les audits précédents (Voir par. 14(b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur les éléments probants recueillis, lors d'audits précédents, sur des contrôles :

- (a) Qui n'ont pas subi de modification depuis le dernier test dont ils ont fait l'objet ; et
- (b) Qui n'ont pas pour but de réduire un risque important,

est une question de jugement professionnel. De plus, le laps de temps pouvant s'écouler avant que ces contrôles ne soient de nouveau testés est aussi une question de jugement professionnel, sous réserve du paragraphe 14(b), qui exige que ces tests soient effectués au moins une fois tous les trois ans.

A38. En règle générale, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus la confiance que l'auditeur entend accorder aux contrôles est grande, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court. Les facteurs qui peuvent réduire ce délai ou amener l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants recueillis au cours de précédents audits comprennent :

- Un environnement de contrôle déficient ;
- Un suivi déficient des contrôles ;
- Une intervention manuelle importante pour les contrôles concernés ;
- Des changements dans le personnel qui affectent de manière importante la réalisation des contrôles ;
- Un changement de circonstances entraînant la nécessité de modifier le contrôle ;
- Des faiblesses dans les contrôles généraux portant sur le système informatique.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les éléments probants recueillis lors d'audits précédents, la vérification de certains de ces contrôles lors de chaque audit permet d'obtenir des informations confirmant la continuité de l'efficacité de l'environnement de contrôle. Ceci contribue à la prise de décision de l'auditeur de s'appuyer, ou non, sur les éléments probants recueillis au cours des audits précédents.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Voir par. 16 – 17)

REponses DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

A40. Une anomalie significative décelée par les procédures mises en œuvre par l'auditeur est un indicateur puissant de l'existence d'une faiblesse significative du contrôle interne.

A41. Le concept d'efficacité du fonctionnement des contrôles admet la possibilité de déviations dans la façon dont les contrôles sont effectués par l'entité. Ces déviations par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causées par des facteurs tels que des changements dans le personnel-clé, des fluctuations saisonnières importantes dans le volume d'opérations traitées ou des erreurs humaines. Le taux de déviations relevées, notamment par comparaison avec le taux attendu, peut indiquer qu'il n'est pas possible de s'appuyer sur le contrôle pour réduire le risque au niveau de l'assertion à celui évalué par l'auditeur.

Contrôles de substance (Voir par. 18)

A42. Le paragraphe 18 requiert de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes ou information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, quels que soient les risques évalués d'anomalies significatives. Cette diligence requise résulte du fait que : (a) l'évaluation des risques par l'auditeur relève du jugement et que, par conséquent, tous les risques d'anomalies significatives peuvent ne pas être identifiés ; et (b) il existe des limitations inhérentes au contrôle interne, y compris le fait que la direction puisse passer outre les contrôles en place.

Nature et étendue des contrôles de substance

A43. Selon les circonstances, l'auditeur peut décider que :

- La réalisation de procédures analytiques de substance sera suffisante pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, par exemple lorsque l'évaluation des risques par l'auditeur est confirmée par des éléments probants provenant de tests de procédures ;
- Seules des vérifications de détail sont appropriées ;
- Une combinaison de procédures analytiques de substance et de vérifications de détail est la meilleure réponse aux risques évalués.

A44. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations dont la tendance est prévisible dans le temps. La Norme ISA 520⁵ définit des règles et fournit des modalités d'application sur la mise en œuvre des procédures analytiques au cours de l'audit.

⁵ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- A45. La conception des vérifications de détail dépend de la nature du risque et de l'assertion. Par exemple, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'existence ou à l'assertion de réalité peuvent notamment consister à sélectionner des éléments parmi les montants figurant dans les états financiers et à recueillir des éléments probants s'y rapportant ; à l'inverse, les vérifications de détail relatives à l'assertion d'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments parmi ceux censés être inclus dans les montants figurant dans les états financiers, et à vérifier s'ils y sont réellement inclus.
- A46. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, il peut être nécessaire d'étendre les contrôles de substance lorsque le résultat des tests de procédures n'est pas satisfaisant. Cependant, le fait d'étendre une procédure d'audit n'est approprié que si cette procédure est pertinente au regard du risque concerné.
- A47. Lors de la conception des vérifications de détail, l'étendue des vérifications est généralement envisagée en termes de taille des échantillons. Cependant, d'autres questions sont également pertinentes, notamment celle de savoir s'il est plus efficace d'utiliser d'autres modes de sélection pour ces vérifications. Voir Norme ISA 500⁶.

Nécessité ou non de mettre en œuvre des procédures de confirmation externe (Voir par. 19)

- A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à des soldes de comptes et aux éléments les composant, mais ne doivent pas nécessairement être restreintes à ces seuls soldes ou éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes sur les termes d'accords, de contrats ou de transactions que l'entité a conclus avec des tiers. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi être mises en œuvre pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut spécifiquement viser à déterminer s'il n'existe pas d'accord «parallèle» qui puisse être pertinent au regard de l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les autres cas où des procédures de confirmation externe peuvent fournir des éléments probants pertinents pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives incluent:

- Les soldes bancaires et autres informations touchant aux relations avec les banques ;
- Les soldes et les échéances des comptes de tiers débiteurs ;
- Les stocks en attente, détenus par des tiers dans des magasins sous douane, ou les stocks en consignation ;
- Les titres de propriété conservés par des avocats ou des établissements financiers pour des raisons de sécurité ou à titre de garantie ;

⁶ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 10.

REponses DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- Les valeurs mobilières conservées par des tiers, ou achetées auprès de courtiers en bourse mais non livrées à la date du bilan ;
- Les montants dus à des prêteurs, y compris les conditions de remboursement et les clauses de défaut des contrats de prêts concernés ;
- Les soldes et les échéances des comptes de tiers créditeurs.

A49. Si les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, il en est d'autres pour lesquelles ces confirmations fournissent moins d'éléments probants. Par exemple, les confirmations externes fournissent moins d'éléments probants concernant le caractère recouvrable des soldes de comptes à recevoir qu'elles n'en fournissent concernant leur existence.

A50. L'auditeur peut considérer que les procédures de confirmation externe mises en œuvre dans un but donné fournissent une opportunité pour recueillir des éléments probants sur d'autres points. Par exemple, les demandes de confirmation de soldes bancaires incluent souvent des demandes concernant d'autres assertions sous-tendant les états financiers. De telles considérations peuvent influencer la décision de l'auditeur de recourir ou non à des procédures de confirmation externe.

A51. Les facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe sont à mettre en œuvre en tant que contrôles de substance comprennent :

- La connaissance qu'a du sujet concerné le tiers à qui la confirmation est demandée; les réponses peuvent être plus fiables si elles émanent d'une personne qui possède, chez ce tiers, la connaissance requise concernant l'information à confirmer;
- La capacité ou la volonté de répondre du tiers pressenti pour fournir la confirmation; celui-ci peut par exemple:
 - Refuser de prendre la responsabilité de répondre à une demande de confirmation ;
 - Considérer que le fait de répondre est trop coûteux ou prend trop de temps ;
 - S'inquiéter de la responsabilité légale potentielle résultant de la réponse donnée ;
 - Enregistrer les transactions dans des monnaies différentes ; ou
 - Exercer dans un environnement où les réponses aux demandes de confirmation ne revêtent pas un aspect important au regard des opérations quotidiennes.

Dans de telles situations, le tiers peut ne pas répondre, répondre sans procéder à aucune vérification ou tenter de limiter la confiance à accorder à la réponse.

REPNSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- L'objectivité du tiers pressenti pour fournir la confirmation; si ce tiers est lié à l'entité, les réponses aux demandes de confirmation risquent d'être moins fiables.

Contrôles de substance relatifs au processus de clôture des comptes (Voir par. 20)

A52. La nature, mais aussi l'étendue des contrôles de substance liés au processus de clôture des comptes mis en œuvre par l'auditeur dépendent de la nature et de la complexité du processus suivi par l'entité pour l'établissement de ses états financiers, ainsi que des risques d'anomalies significatives s'y rapportant.

Contrôles de substance répondant aux risques importants (Voir par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente Norme ISA requiert de l'auditeur qu'il réalise des contrôles de substance répondant spécifiquement aux risques qu'il a jugés importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers appropriés peuvent l'aider à recueillir des éléments probants présentant le niveau de fiabilité élevé dont il a besoin pour répondre à des risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre des objectifs de résultats, il peut y avoir un risque que celle-ci majore le chiffre d'affaires, en comptabilisant indûment des ventes relatives à des commandes dont les termes ne permettent pas la comptabilisation des produits, ou en facturant des ventes avant l'expédition. Dans ces circonstances, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe, non seulement pour obtenir confirmation des soldes de comptes, mais aussi pour avoir confirmation des détails des contrats de vente, telles que la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les conditions de livraison. De plus, l'auditeur peut juger utile de compléter ces procédures de confirmations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité concernant d'éventuelles modifications dans les termes des contrats de vente et les conditions de livraison.

Calendrier des contrôles de substance (Voir par. 22-23)

A54. Dans la plupart des cas, les éléments probants provenant de contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent ne fournissent que peu ou pas d'éléments probants pour la période en cours. Il existe cependant des exceptions, par exemple lorsqu'un avis juridique a été obtenu, lors d'un audit précédent, concernant la structure d'une titrisation pour laquelle aucun changement n'est intervenu, et qu'il est donc encore pertinent pour l'audit en cours. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser un élément probant provenant de contrôles de substance réalisés lors d'un audit précédent, si cet élément probant et l'élément sous-jacent n'ont pas fondamentalement changé et si des procédures d'audit ont été mises en œuvre durant la période en cours pour confirmer que cet élément probant restait pertinent.

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

Utilisation d'éléments probants recueillis durant une période intermédiaire (Voir par. 22)

A55. Dans certaines situations, l'auditeur peut juger efficace de réaliser des contrôles de substance à une date intermédiaire, et de comparer et rapprocher le solde en fin de période avec les informations comparables à la date intermédiaire, dans le but :

- (a) D'identifier les montants qui paraissent inhabituels ;
- (b) D'examiner ces montants ; et
- (c) De mettre en œuvre des procédures analytiques de substance, ou de procéder à des vérifications de détail, portant sur la période restant à courir.

A56. La réalisation de contrôles de substance à une date intermédiaire sans mise en œuvre de procédures supplémentaires à une date ultérieure augmente le risque que l'auditeur ne détecte pas les anomalies qui peuvent exister en fin de période. Plus la période restant à courir est longue, plus ce risque augmente. Des facteurs tels que ceux énumérés ci-dessous peuvent influencer sur la décision de procéder ou non à des contrôles de substance à une date intermédiaire :

- L'environnement de contrôle et les autres contrôles pertinents ;
- La disponibilité à une date ultérieure d'informations nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- L'objectif des contrôles de substance ;
- Le risque évalué d'anomalies significatives ;
- La nature du flux d'opérations ou du solde de comptes et les assertions s'y rapportant ;
- La possibilité pour l'auditeur de réaliser des contrôles de substance appropriés ou des contrôles de substance associés à des tests de procédures afin de couvrir le restant de la période et de réduire ainsi le risque que d'éventuelles anomalies existant en fin de période ne soient pas détectées.

A57. Des facteurs tel que décrits ci-après peuvent avoir une influence sur, la décision de mettre en œuvre ou non des procédures analytiques de substance couvrant la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de période :

- Si les soldes de fin de période résultant de flux d'opérations ou soldes de comptes spécifiques sont raisonnablement prévisibles au regard de leur montant, de leur importance relative et de leur composition ;

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- Si les procédures mises en œuvre par l'entité pour analyser et ajuster ces flux d'opérations ou soldes de comptes à une date intermédiaire et pour établir une césure correcte entre les périodes sont appropriées ;
- Si le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière fournit, en ce qui concerne les soldes de fin de période et les opérations de la période restant à courir, des informations suffisantes pour permettre d'examiner :
 - (a) Les opérations ou écritures inhabituelles importantes (y compris celles effectuées à la date de clôture ou proches de celle-ci) ;
 - (b) Les autres causes de variations importantes ou de variations anticipées, mais non encore survenues ; et
 - (c) Les changements dans la composition des flux d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies décelées à une date intermédiaire (Voir par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut que la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance prévus pour la période restant à courir doivent être modifiés en raison d'anomalies non anticipées décelées à une date intermédiaire, ces modifications peuvent inclure l'extension ou la répétition, en fin de période, des procédures mises en œuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation des états financiers (Voir par. 24)

A59. L'évaluation du caractère approprié de la présentation, de la disposition et du contenu des états financiers, consiste, par exemple, à prendre en considération la terminologie utilisée, le niveau de détail fourni, le regroupement ou la ventilation des montants et le sous-jacent des montants qui y figurent .

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 25 – 27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures d'audit prévues. Son attention peut être attirée par une information qui diffère de manière importante de l'information sur laquelle s'est fondée son évaluation des risques. Par exemple :

- L'étendue des anomalies relevées lors de la réalisation de contrôles de substance peut modifier le jugement de l'auditeur quant à l'évaluation des risques et indiquer une faiblesse significative du contrôle interne ;
- L'auditeur peut être amené à se rendre compte d'incohérences dans la comptabilité, ou d'éléments contradictoires ou manquants ;

REPONSES DE L'AUDITEUR AUX RISQUES EVALUES

- Les procédures analytiques mises en œuvre au stade de la revue d'ensemble de l'audit peuvent indiquer un risque d'anomalies significatives non détecté auparavant.

Dans de tels cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues lors de la planification initiale de l'audit, en se basant sur une évaluation révisée des risques pour tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et des assertions s'y rapportant. La Norme ISA 315 (Révisée) donne de plus amples précisions quant à la modification par l'auditeur de son évaluation des risques⁷.

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi il est important de déterminer dans quelle mesure la détection d'une anomalie affecte les risques évalués d'anomalies significatives et si l'évaluation demeure valable.

A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants dépend de facteurs tels que :

- L'importance de l'anomalie potentielle sur l'assertion et la probabilité qu'elle ait une incidence significative, individuellement ou cumulée à d'autres anomalies potentielles, sur les états financiers ;
- L'efficacité des réactions de la direction et des contrôles effectués pour répondre aux risques ;
- L'expérience acquise au cours des audits précédents concernant des anomalies potentielles similaires ;
- Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre, y compris la détection, dans le cadre de ces procédures, de cas spécifiques de fraude ou d'erreur ;
- La source et la fiabilité des informations disponibles ;
- Le caractère concluant des éléments probants ;
- La connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Documentation (Voir par. 28)

A63. La forme et le niveau de détail de la documentation d'audit sont une question de jugement professionnel et dépendent de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité et de son contrôle interne, de l'information disponible au sein de l'entité ainsi que de la méthodologie et des techniques d'audit utilisées dans le cadre de l'audit.

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

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

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 402

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 5
Date d'entrée en vigueur.....	6
Objectifs	7
Définitions	8
Diligences requises	
Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice.....	9 – 14
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	15 – 17
Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services.....	18
Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services.....	19
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice.....	20 – 22
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice.....	A1 – A23
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	A24 – A39
Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services	A40
Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services.....	A41
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice.....	A42 – A44

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services*, doit être lue

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

conjointement à la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit.*

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations de l'auditeur d'une entité utilisatrice de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque cette entité fait appel à une ou plusieurs sociétés de services. Plus précisément, la présente Norme explicite la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique les Normes ISA 315 (Révisée)¹ et ISA 330² pour acquérir une connaissance suffisante de l'entité utilisatrice, y compris de son contrôle interne pertinent pour l'audit, pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires répondant à ces risques.
2. De nombreuses entités externalisent certains aspects de leurs activités à des sociétés de services qui fournissent des prestations allant de la réalisation d'une tâche spécifique sous la direction de l'entité au remplacement pur et simple de services internes ou de fonctions de l'entité, telle que la fonction de suivi du respect de la législation fiscale. De nombreuses prestations fournies par de telles sociétés font partie intégrante du fonctionnement de l'entité ; toutefois, toutes ces prestations ne sont pas pertinentes pour l'audit.
3. Les prestations fournies par une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice de ces prestations lorsque celles-ci, et les contrôles y afférents, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice, y compris les processus opérationnels concernés, relatif à l'élaboration de l'information financière. Bien qu'il soit probable que la plupart des contrôles au sein de la société de services soient en rapport avec l'élaboration de l'information financière, il peut exister d'autres contrôles qui peuvent également être pertinents pour l'audit, tels que des contrôles sur la sauvegarde des actifs. Les prestations d'une société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice, y compris les processus opérationnels concernés, relatif à l'élaboration de l'information financière, lorsque ces prestations ont une incidence sur l'un ou plusieurs des aspects suivants :
 - (a) Les flux d'opérations de l'entité utilisatrice qui sont significatifs au regard de ses états financiers ;
 - (b) Les procédures suivies, tant dans les systèmes d'information informatisés que dans les systèmes manuels, pour la génération, l'enregistrement, le traitement, la correction si nécessaire, l'inscription au grand livre et la présentation des opérations dans les états financiers ;
 - (c) Les documents comptables, sur support électronique ou papier, justifiant des informations ou des comptes spécifiques contenus dans les états financiers de l'entité utilisatrice, utilisés pour la génération, l'enregistrement, le traitement et la présentation

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

des opérations de l'entité ; ceci comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées dans le grand livre ;

- (d) La façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et les circonstances, autres que les opérations, qui sont significatives au regard des états financiers ;
 - (e) Le processus d'élaboration de l'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables et les informations fournies significatives ; et
 - (f) Les contrôles afférents aux écritures comptables, y compris aux écritures comptables non courantes relatives aux opérations non récurrentes ou inhabituelles ou aux ajustements.
4. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice sur les prestations fournies par une société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci pour les besoins de l'audit.
5. La présente Norme ISA ne s'applique pas aux prestations fournies par des établissements financiers qui se limitent au traitement des opérations enregistrées sur le compte de l'entité ouvert auprès de l'établissement financier, et que l'entité autorise expressément, par exemple le traitement des opérations sur un compte chèque par une banque ou l'exécution d'ordres de bourse par un courtier. Par ailleurs, la présente Norme ISA ne s'applique pas non plus à l'audit d'opérations liées à la détention de participations financières dans d'autres entités, comme des groupements de personnes, des sociétés ou des co-entreprises, lorsqu'un tiers tient la comptabilité de ces participations et communique les informations y afférentes à leurs détenteurs.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur de l'entité utilisatrice, lorsque celle-ci fait appel à une société de services, sont les suivants :
- (a) Acquérir une connaissance de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, qui soit suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ; et
 - (b) Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant à ces risques.

Définitions

8. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

- (a) Contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice – Contrôles dont la société de services suppose, lors de la définition de ses prestations, qu'ils seront mis en œuvre par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires à la réalisation des objectifs des contrôles, sont identifiés dans la description de son système.
- (b) Rapport sur la description et la conception des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme "Rapport de type 1") – Rapport comprenant :
 - (i) Une description, établie par la direction de la société de services, de son système, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants qui ont été conçus et mis en œuvre à une date déterminée ; et
 - (ii) Un rapport de l'auditeur de la société de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable qui inclut l'opinion de cet auditeur sur la description du système de la société de services, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants, ainsi que sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés.
- (c) Rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein d'une société de services (intitulé dans la présente Norme « Rapport de type 2 ») – Rapport comprenant :
 - (i) Une description, établie par la direction de la société de services, de son système, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants, de leur conception et leur mise en œuvre à une date déterminée ou tout au long d'une période donnée et, dans certains cas, de l'efficacité de leur fonctionnement au cours d'une période donnée ; et
 - (ii) Un rapport de l'auditeur de la société de services dont l'objectif est de communiquer une assurance raisonnable qui inclut :
 - a. Son opinion portant sur la description du système de la société de services, des objectifs de contrôle et des contrôles correspondants, sur le caractère adéquat de la conception de ces contrôles pour atteindre les objectifs spécifiques qui leur ont été assignés, et sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles ; et
 - b. Une description des tests qu'il a effectués sur ces contrôles et le résultat de ces tests.
- (d) Auditeur de la société de services – Un auditeur qui, à la demande de la société de services, établit un rapport d'assurance sur les contrôles au sein de cette société.
- (e) Société de services – Une organisation tierce (ou une division d'une organisation tierce) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.
- (f) Système de la société de services – Les politiques et procédures conçues, mises en œuvre et maintenues par la société de services pour fournir aux entités utilisatrices les prestations couvertes par le rapport de l'auditeur de la société de services.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

- (g) Sous-traitant de la société de services – Société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin de fournir certaines des prestations fournies aux entités utilisatrices qui font partie intégrante de leurs systèmes d'information relatifs à l'élaboration de l'information financière.
- (h) Auditeur de l'entité utilisatrice – Auditeur qui audite et émet un rapport sur les états financiers d'une entité utilisatrice.
- (i) Entité utilisatrice – Entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet d'un audit.

Diligences requises

Prise de connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne

9. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité utilisatrice, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)³, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre connaissance de la façon dont cette dernière utilise les prestations d'une société de services dans le cadre de son fonctionnement, en particulier : (Voir par. A1 – A2)
 - (a) La nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur son contrôle interne ; (Voir par. A3 – A5)
 - (b) La nature et le caractère significatif des opérations traitées, des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services ; (Voir par. A6)
 - (c) Le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ; et (Voir par. A7)
 - (d) La nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles visant les prestations fournies par la société de services. (Voir par. A8 – A11)
10. Dans le cadre de sa prise de connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁴, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice relatifs aux prestations fournies par la société de services, y compris les contrôles effectués sur les opérations traitées par cette dernière. (Voir par. A12 – A14)
11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une connaissance suffisante de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur

³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 11.

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 12.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit, afin de servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

12. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir de celle-ci une connaissance suffisante, il doit mettre en œuvre une ou plusieurs des procédures suivantes pour obtenir cette connaissance :
- (a) Obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il est disponible ;
 - (b) Contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir des informations spécifiques ;
 - (c) Se rendre dans la société de services et réaliser des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services ;
ou
 - (d) Demander à un autre auditeur de réaliser des procédures qui lui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents au sein de la société de services.
(Voir par. A15 – A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour asseoir la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice des prestations fournies par la société de services

13. En déterminant le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par un rapport de type 1 ou de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit être satisfait par :
- (a) La compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et son indépendance par rapport à cette société ;
 - (b) Le caractère adéquat des normes sur la base desquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été émis. (Voir par. A21)
14. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 comme élément probant pour asseoir sa connaissance de la conception et de la mise en œuvre des contrôles au sein de la société de services, il doit :
- (a) Apprécier si la description et la conception des contrôles au sein de la société de services est à une date, ou couvre une période, appropriée pour les besoins de son audit ;
 - (b) Évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments fournis par le rapport pour sa compréhension du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinent pour l'audit ; et
 - (c) Déterminer si des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, comprendre si cette dernière a conçu et mis en place ces contrôles. (Voir par. A22 – A23)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

15. Pour répondre aux risques évalués conformément à la Norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

- (a) Déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux assertions pertinentes des états financiers sont disponibles à partir des documents détenus par l'entité utilisatrice ; et, dans la négative,
- (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ou demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte ces procédures au sein de la société de services. (Voir par. A24 – A28)

Tests de procédures

16. Lorsque son évaluation des risques repose sur une attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit recueillir des éléments probants à ce sujet en réalisant une ou plusieurs des procédures suivantes :
- (a) Obtenir un rapport de type 2, s'il existe ;
 - (b) Réaliser des tests de procédures au sein de la société de services ; ou
 - (c) Demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte des tests de procédures au sein de la société de services. (Voir par. A29 – A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services

17. Lorsque, en application du paragraphe 16(a), l'auditeur de l'entité utilisatrice utilise un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services, il doit déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement pour fonder son évaluation des risques :
- (a) En appréciant si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles au sein de la société de services correspondent à une date, ou couvrent une période, appropriée pour les besoins de son audit ;
 - (b) En déterminant si des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents pour l'entité utilisatrice et, dans l'affirmative, en comprenant si cette dernière a conçu et mis en place ces contrôles, et, si tel est le cas, en testant l'efficacité de leur fonctionnement ;
 - (c) En évaluant le caractère approprié de la période couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis leur réalisation ; et
 - (d) En évaluant si les tests de procédures réalisés par l'auditeur de la société de services et leur résultat, tels qu'ils sont décrits dans le rapport de ce dernier, sont pertinents pour les assertions concernées retenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour asseoir l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Voir par. A31 – A39)

Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

18. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice envisage d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 qui exclut les prestations fournies par un sous-traitant de la société de services et que celles-ci sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA en ce qui concerne les prestations fournies par le sous-traitant de la société de services. (Voir par. A40)

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services

19. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de cette dernière si la société de services l'a informée, ou si, par ailleurs, elle est au courant, d'une quelconque fraude, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées, ayant une incidence sur ses états financiers. Il doit évaluer dans quelle mesure ces questions ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, ainsi que sur ses conclusions et sur son rapport d'audit. (Voir par. A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

20. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁵ s'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Voir par. A42)
21. L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire référence dans son rapport d'audit exprimant une opinion non modifiée, au travail d'un auditeur de la société de services, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Lorsque la loi ou la réglementation requiert de faire une telle référence au travail de l'auditeur d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit indiquer dans son rapport d'audit que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A43)
22. Lorsque la référence au travail effectué par un auditeur de la société de services est nécessaire pour la compréhension d'une modification apportée à l'opinion de l'auditeur de l'entité utilisatrice, son rapport d'audit doit indiquer que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité quant à l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A44)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice**

Source des informations (Voir par. 9)

⁵ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 6.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

- A1. Les informations sur la nature des prestations fournies par une société de services peuvent être disponibles à partir d'une large variété de sources, telles que :
- Des manuels d'utilisateurs ;
 - Des descriptifs de systèmes ;
 - Des manuels techniques ;
 - Le contrat ou la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services ;
 - Des rapports de la société de services, de la fonction d'audit interne ou des autorités de contrôle sur les contrôles en place au sein de la société de services ;
 - Des rapports émis par l'auditeur de la société de services, y compris des lettres à la direction, si elles existent.
- A2. La connaissance acquise par l'expérience de l'auditeur de l'entité utilisatrice avec la société de services, par exemple au travers d'autres missions d'audit, peut aussi être utile pour acquérir une connaissance de la nature des prestations fournies par la société de services. Ceci peut être particulièrement utile si les prestations et les contrôles au sein de la société de services opérés sur ces prestations sont très standardisés.

Nature des prestations fournies par la société de services (Voir par. 9(a))

- A3. Une entité utilisatrice peut avoir recours à une société de services, par exemple une société qui enregistre les opérations et conserve la trace de leur enregistrement, ou comptabilise les opérations et traite les données correspondantes. Les sociétés de services qui fournissent de telles prestations incluent, par exemple, les départements d'investissement des banques qui achètent et gèrent des actifs pour le compte des salariés dans le cadre de régimes d'avantages consentis au personnel ou pour d'autres ; les banques de crédits hypothécaires qui gèrent des crédits pour des tiers ; et des sociétés de services informatiques qui fournissent des logiciels d'application et un environnement technologique permettant à des clients de traiter leurs opérations financières et commerciales.
- A4. Des exemples de prestations fournies par des sociétés de services qui sont pertinentes pour l'audit comprennent :
- La tenue de la comptabilité de l'entité utilisatrice ;
 - La gestion des actifs ;
 - La génération, la comptabilisation ou le traitement des opérations en tant qu'agent de l'entité utilisatrice.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A5. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes pour tenir leur comptabilité, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple le paiement des charges sociales) et de la tenue de leur comptabilité, jusqu'à l'établissement de leurs états financiers. Le recours à une société de services pour l'établissement des états financiers ne décharge pas

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

la direction d'une petite entité et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de leur responsabilité sur les états financiers⁶.

Nature et caractère significatif des opérations traitées par la société de services (Voir par. 9(b))

A6. Une société de services peut mettre en œuvre des politiques et des procédures qui ont une incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice. Ces politiques et procédures sont au moins en partie dissociées de l'entité utilisatrice, tant sur le plan physique qu'opérationnel. L'importance des contrôles de la société de services par rapport à ceux de l'entité utilisatrice dépend de la nature des prestations fournies par la société de services, y compris de la nature et du caractère significatif des opérations qu'elle traite pour le compte de l'entité utilisatrice. Dans certains cas, les opérations traitées et les comptes mouvementés par la société de services peuvent ne pas apparaître comme significatifs au regard des états financiers de l'entité utilisatrice, mais la nature de ces opérations peut être importante et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut considérer que la connaissance de ces contrôles est nécessaire en la circonstance.

Degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice (Voir par. 9(c))

A7. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend du degré d'interaction entre les opérations de la société de services et celles de l'entité utilisatrice. Le degré d'interaction fait référence à la mesure dans laquelle une entité utilisatrice est capable et choisit de mettre en œuvre des contrôles effectifs sur les traitements réalisés par la société de services. Par exemple, un degré élevé d'interaction existe entre les opérations de l'entité utilisatrice et celles de la société de services lorsque l'entité utilisatrice autorise des opérations et que la société de services les traite et les comptabilise. Dans ces situations, l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des contrôles efficaces sur ces opérations. A l'inverse, lorsque la société de services génère ou procède à l'enregistrement initial, au traitement et à la comptabilisation des opérations de l'entité utilisatrice, il existe un faible degré d'interaction entre les deux entités. Dans ces situations, l'entité utilisatrice peut ne pas être en mesure de mettre en œuvre en son sein des contrôles efficaces sur ces opérations, ou peut décider de ne pas le faire, et peut s'en remettre aux contrôles de la société de services.

Nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services (Voir par. 9(d))

A8. Le contrat ou la convention de services entre l'entité utilisatrice et la société de services peut fournir des informations sur les sujets suivants :

- L'information à fournir à l'entité utilisatrice et les responsabilités de la société de services pour les opérations qu'elle génère pour le compte de l'entité utilisatrice ;
- Le respect des exigences d'organismes régulateurs concernant le format des enregistrements des opérations, ou leur accessibilité ;

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphes 4 et A4 – A5.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

- Les indemnités prévues, s'il en existe, à verser à l'entité utilisatrice en cas de défaillance ;
- Si la société de services produira un rapport sur ses contrôles et, dans l'affirmative, si ce rapport sera de type 1 ou de type 2 ;
- Si l'auditeur de l'entité utilisatrice a un droit de regard sur les documents comptables de cette dernière tenus par la société de services et sur les autres informations nécessaires pour la conduite de l'audit ; et
- Si l'accord permet une communication directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et celui de la société de services.

A9. Il existe un lien direct entre la société de services et l'entité utilisatrice, et entre la société de services et l'auditeur de cette dernière. Ces liens ne créent pas nécessairement une relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services. Lorsqu'il n'existe pas de relation directe entre ces deux auditeurs, les communications entre eux sont généralement organisées par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice et de la société de services. Une relation directe peut aussi être assurée entre les deux auditeurs en prenant en compte les règles d'éthique et de secret professionnel applicables. Un auditeur d'une entité utilisatrice peut, par exemple, faire appel à un auditeur de la société de services pour réaliser des procédures pour son propre compte, telles que :

- (a) Des tests de procédures au sein de la société de services ; ou
- (b) Des contrôles de substance sur les opérations enregistrées dans les états financiers de l'entité utilisatrice et sur les comptes tenus par une société de services.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Les auditeurs dans le secteur public ont généralement des droits d'accès étendus fixés par la législation. Toutefois, dans certaines situations, ces droits d'accès peuvent ne pas exister, par exemple lorsque la société de services est située dans un autre pays. Dans un tel cas, un auditeur dans le secteur public peut avoir besoin d'acquérir une connaissance de la législation applicable dans ce pays afin de déterminer s'il est possible d'obtenir un droit d'accès approprié. Un auditeur dans le secteur public peut aussi obtenir de l'entité utilisatrice, ou lui demander, d'incorporer un droit d'accès dans tout accord contractuel entre cette dernière et la société de services.

A11. Les auditeurs dans le secteur public peuvent aussi avoir recours à un autre auditeur pour réaliser des tests de procédures ou des contrôles de substance portant sur le respect de dispositions de la loi, de la réglementation ou d'instructions émanant d'une autorité.

Connaissance des contrôles concernant les prestations fournies par la société de services (Voir par. 10)

A12. L'entité utilisatrice peut établir des contrôles sur les prestations de la société de services qui peuvent être testés par l'auditeur de l'entité utilisatrice et qui peuvent permettre à celui-ci de conclure que les contrôles mis en œuvre par cette dernière fonctionnent efficacement pour certaines ou pour l'ensemble des assertions concernées, sans tenir compte des contrôles mis

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

en œuvre par la société de services. Lorsqu'une entité utilisatrice, par exemple, a recours à une société de services pour traiter les salaires, elle peut établir des contrôles sur la soumission et la réception des informations concernant la paie qui peuvent prévenir ou détecter des anomalies significatives. Ces contrôles peuvent inclure :

- La comparaison des données soumises à la société de services avec les rapports d'informations reçus de cette dernière après que les données ont été traitées ;
- Le re-calcul d'un échantillon de montants de salaire dans le but d'en vérifier l'exactitude arithmétique et la revue du montant total de la paie pour en vérifier le caractère raisonnable.

A13. Dans cette situation, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut effectuer des tests portant sur les contrôles mis en œuvre par celle-ci sur le traitement de la paie qui lui fourniront une base pour conclure que les contrôles sur les assertions relatives aux opérations de salaires fonctionnent efficacement.

A14. Ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 315 (Révisée)⁷, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger, concernant certains risques, qu'il n'est pas possible ou faisable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés seulement à partir de contrôles de substance. De tels risques peuvent provenir de l'inexactitude ou du caractère incomplet des enregistrements de flux d'opérations courantes et significatives et de soldes de comptes significatifs, leurs caractéristiques permettant souvent un degré élevé d'automatisation dans les traitements avec peu ou pas d'intervention manuelle. Ces caractéristiques peuvent être particulièrement présentes lorsque l'entité utilisatrice a recours à des sociétés de services. Dans de telles situations, les contrôles de l'entité utilisatrice sur ces risques sont pertinents pour l'audit et l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu d'acquérir une connaissance de ces contrôles et de les évaluer conformément aux paragraphes 9 et 10 de la présente Norme ISA.

Procédures complémentaires lorsqu'une connaissance suffisante ne peut pas être acquise à partir de l'entité utilisatrice (Voir par. 12)

A15. La décision de l'auditeur de l'entité utilisatrice quant aux procédures à réaliser selon le paragraphe 12, individuellement ou en association avec d'autres, pour obtenir les informations nécessaires pour fournir une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives relatifs à l'utilisation par l'entité utilisatrice des prestations de la société de services, peut être influencée par des questions telles que :

- La taille tant de l'entité utilisatrice que de la société de services ;
- La complexité des opérations de l'entité utilisatrice et la complexité des prestations fournies par la société de services ;
- La localisation de la société de services (par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut décider de demander à un autre auditeur de réaliser pour son compte des

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 30.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

- procédures au sein de la société de services lorsque cette dernière est située dans un lieu éloigné) ;
- S'il est attendu que la (les) procédure(s) fournira (ont) à l'auditeur de l'entité utilisatrice des éléments probants suffisants et appropriés ; et
 - La nature de la relation existant entre l'entité utilisatrice et la société de services.
- A16. Une société de services peut demander à un auditeur qu'elle nomme de préparer un rapport sur la description et la conception de ses contrôles (rapport de type 1) ou sur la description et la conception de ses contrôles et l'efficacité de leur fonctionnement (rapport de type 2). Les rapports de type 1 ou de type 2 peuvent être émis selon la Norme Internationale de Missions d'Assurance (*International Standard on Assurance Engagements, ISAE*) 3402⁸ ou selon d'autres normes édictées par un organisme normalisateur autorisé ou reconnu (ces rapports peuvent être intitulés de différentes manières, tels que rapports de type A ou de type B).
- A17. L'existence de rapports de type 1 ou de type 2 dépendra généralement des clauses du contrat entre l'entité utilisatrice et la société de services qui peuvent ou non prévoir la production d'un tel rapport par cette dernière. Une société de services peut aussi choisir, pour des raisons pratiques, d'avoir à disposition des entités utilisatrices un rapport de type 1 ou de type 2. Cependant, dans certains cas, un rapport de type 1 ou de type 2 peut ne pas être disponible.
- A18. Dans certaines circonstances, une entité utilisatrice peut externaliser auprès d'une ou plusieurs sociétés de services un ou plusieurs pans d'activités ou de fonctions importants, tels que l'ensemble de sa fonction fiscale incluant le planning fiscal et les tâches visant à s'assurer du respect des dispositions, ou la fonction finance et comptabilité, ou encore la fonction de contrôle de gestion. Etant donné qu'un rapport sur les contrôles au sein de la société de services peut ne pas être disponible dans ces circonstances, rendre visite à la société de services peut être la manière la plus efficace pour l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une connaissance des contrôles exercés au sein de cette société, dès lors qu'il est probable qu'il existe une interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services.
- A19. Un autre auditeur peut être désigné pour réaliser des procédures qui fourniront les informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein de la société de services. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 est émis, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir recours à l'auditeur de la société de services pour mettre en œuvre ces procédures dès lors que ce dernier est déjà en relation avec celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice utilisant les travaux d'un autre auditeur peut trouver des modalités d'application utiles dans la Norme ISA 600⁹ concernant la connaissance de cet autre auditeur (y compris son indépendance et sa

⁸ Norme ISAE 3402, *Rapport d'assurance sur les contrôles au sein d'une société de services*.

⁹ La Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 2, indique : « Un auditeur peut trouver la présente Norme ISA utile, adaptée selon les circonstances, lorsqu'il fait appel à d'autres auditeurs lors de l'audit d'états financiers qui ne sont pas consolidés... ». Voir également le paragraphe 19 de la Norme ISA 600.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

compétence professionnelle), son implication dans les travaux d'un autre auditeur, notamment dans la planification, l'étendue et le calendrier de tels travaux, et dans l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis.

A20. Une entité utilisatrice peut avoir recours à une société de services qui, à son tour, utilise les services d'un sous-traitant pour fournir certaines des prestations qui sont fournies à l'entité utilisatrice et qui font partie intégrante du système d'information touchant à l'élaboration de l'information financière de l'entité utilisatrice. Le sous-traitant peut être une entité séparée de la société de services ou une société liée à celle-ci. Il peut être nécessaire pour l'auditeur d'une entité utilisatrice de prendre en considération les contrôles au sein du sous-traitant. Dans les cas où un ou plusieurs sous-traitants sont utilisés, l'interaction entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services est tripartite. Le degré de cette interaction, de même que la nature et le caractère significatif des opérations traitées par la société de services et les sous-traitants sont les facteurs les plus importants à prendre en compte par l'auditeur de l'entité utilisatrice pour déterminer l'importance des contrôles exercés au sein de la société de services et du sous-traitant au regard de ceux de l'entité utilisatrice.

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour asseoir la connaissance de l'auditeur de l'entité utilisatrice de la société de services (Voir par. 13 – 14)

A21. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'informer sur l'auditeur de la société de services auprès de l'organisation professionnelle de ce dernier, ou auprès d'autres professionnels, et s'enquérir pour savoir si celui-ci est soumis à une supervision réglementée. L'auditeur de la société de services peut exercer dans un pays dans lequel les normes concernant les contrôles exercés au sein d'une société de services sont différentes, et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir des informations sur les normes appliquées par l'auditeur de la société de services auprès de l'organisme normalisateur.

A22. Un rapport de type 1 ou de type 2, accompagné des informations concernant l'entité utilisatrice, peut aider l'auditeur de cette dernière à acquérir une connaissance :

- (a) Des aspects des contrôles au sein de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris sur le recours aux sous-traitants ;
- (b) Des flux d'opérations importants passant par la société de services afin de déterminer les endroits dans le flux d'opérations où des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice pourraient survenir ;
- (c) Des objectifs de contrôle au sein de la société de services qui concernent les assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice ; et
- (d) Du caractère approprié ou non des contrôles conçus et mis en place dans la société de services pour prévenir et détecter des erreurs dans les traitements qui pourraient engendrer des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice.

Un rapport de type 1 ou de type 2 peut aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une connaissance suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. Un

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

rapport de type 1, cependant, ne fournit pas d'élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés.

A23. Un rapport de type 1 ou de type 2 qui se rapporte à une date ou couvre une période non comprise dans la période sur laquelle porte l'audit des comptes de l'entité utilisatrice peut aider l'auditeur de cette dernière à acquérir une connaissance préliminaire des contrôles mis en œuvre au sein de la société de services à condition que ce rapport soit complété par des informations supplémentaires à jour venant d'autres sources. Si la description des contrôles de la société de services se rapporte à une date ou couvre une période précédant le début de la période soumise à audit, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut mettre en œuvre des procédures pour mettre à jour l'information contenue dans un rapport de type 1 ou de type 2, telles que :

- Des entretiens portant sur les changements intervenus au sein de la société de services avec le personnel de l'entité utilisatrice qui serait en mesure d'en avoir connaissance ;
- La revue de la documentation à jour et de la correspondance provenant de la société de services ; ou
- Des entretiens avec le personnel de la société de services portant sur les changements intervenus.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 15)

A24. L'augmentation ou non du risque d'anomalies significatives dans l'entité utilisatrice provenant de l'utilisation des prestations d'une société de services est fonction de la nature des prestations fournies et des contrôles exercés sur celles-ci ; dans certains cas, le recours à une société de services peut diminuer le risque d'anomalies significatives dans l'entité utilisatrice, notamment lorsque cette dernière ne possède pas l'expertise nécessaire pour entreprendre des tâches particulières, telles que l'initiation, le traitement et l'enregistrement des opérations, ou n'a pas les ressources adéquates (par exemple un système informatique).

A25. Lorsque la société de services assure le suivi et conserve des éléments importants faisant partie des documents comptables de l'entité utilisatrice, un accès direct à ces documents peut être nécessaire afin que l'auditeur de l'entité utilisatrice puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les opérations de contrôles sur ces documents ou puisse établir la véracité des opérations et des soldes enregistrés, ou les deux à la fois. Cet accès peut impliquer soit une inspection physique de ces documents dans les locaux de la société de services, soit une consultation de ceux-ci par voie électronique à partir de l'entité utilisatrice ou d'un autre lieu, ou les deux à la fois. Lorsque l'accès direct est réalisé par voie électronique, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut par voie de conséquence obtenir la démonstration du caractère adéquat des contrôles exercés par la société de services sur l'exhaustivité et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont la société de services est responsable.

A26. Pour déterminer la nature et l'étendue des éléments probants à recueillir relatifs aux soldes reflétant les actifs détenus ou les opérations menées par une société de services pour le

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

compte de l'entité utilisatrice, les procédures suivantes peuvent être envisagées par l'auditeur de l'entité utilisatrice :

- (a) Inspecter les enregistrements et les documents détenus par l'entité utilisatrice : le caractère probant de cette procédure est fonction de la nature et de l'étendue des documents comptables et des pièces justificatives détenues par l'entité utilisatrice. Dans certains cas, l'entité utilisatrice peut ne pas tenir de manière séparée de comptabilité détaillée ou de documentation des opérations spécifiques menées pour son compte ;
- (b) Inspecter les enregistrements et les documents détenus par la société de services : la possibilité pour l'auditeur de l'entité utilisatrice d'accéder aux documents comptables détenus par la société de services peut être prévue dans les accords contractuels entre l'entité utilisatrice et la société de services. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut aussi, par l'intermédiaire d'un autre auditeur, avoir accès aux documents comptables de l'entité utilisatrice tenus par la société de services ;
- (c) Obtenir de la société de services confirmation des soldes et des opérations : lorsque l'entité utilisatrice tient une comptabilité distincte des balances de comptes et des opérations, la confirmation par la société de services corroborant la comptabilité de l'entité utilisatrice peut constituer un élément probant fiable de l'existence des opérations et des actifs concernés. Par exemple, lorsque plusieurs sociétés de services sont utilisées, comme une société d'investissements et un dépositaire, et que ces sociétés de services tiennent une comptabilité distincte, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir de ces sociétés la confirmation des soldes de comptes afin de comparer ces informations avec les documents comptables tenus par l'entité utilisatrice. Si l'entité utilisatrice ne tient pas de comptabilité séparée, les informations obtenues par les confirmations reçues de la société de services sont simplement le reflet de ce qui apparaît dans les documents comptables tenus par cette dernière. En conséquence, de telles confirmations ne sauraient, en elles-mêmes, constituer un élément probant fiable. Dans ces situations, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'enquérir pour déterminer si une autre source d'éléments probants indépendants pourrait être identifiée ;
- (d) Mettre en œuvre des procédures analytiques sur la comptabilité tenue par l'entité utilisatrice ou sur les rapports reçus de la société de services : l'efficacité des procédures analytiques sera probablement variable selon les assertions et sera affectée par l'étendue et le détail des informations disponibles.

A27. Un autre auditeur peut réaliser des procédures qui, par nature, sont des contrôles de substance, pour le compte des auditeurs de l'entité utilisatrice. Une telle mission peut amener à la mise en œuvre, par un autre auditeur, de procédures convenues entre l'entité utilisatrice et son auditeur, et entre la société de services et l'auditeur qu'elle a nommé. Les résultats de ces procédures réalisées par un autre auditeur sont revus par l'auditeur de l'entité utilisatrice afin de déterminer s'ils constituent des éléments probants suffisants et appropriés. De plus, il peut exister des exigences imposées par les autorités gouvernementales ou par des accords contractuels par lesquels un auditeur de la société de services met en œuvre des procédures définies qui, par nature, sont des contrôles de substance. Les résultats de la mise en œuvre de

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

ces procédures requises sur les soldes de comptes et les opérations traitées par la société de services peuvent être utilisés par les auditeurs des entités utilisatrices en tant qu'éléments probants nécessaires pour fonder leur opinion d'audit. Dans ces circonstances, il peut être utile pour l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services de se mettre d'accord, préalablement à la réalisation de ces procédures, sur la documentation d'audit, ou l'accès à celle-ci, dont pourra disposer l'auditeur de l'entité utilisatrice.

A28. Dans certaines circonstances, notamment lorsqu'une entité utilisatrice externalise une partie ou l'ensemble des tâches de sa fonction financière auprès d'une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut se trouver confronté à une situation où une partie substantielle des éléments probants se trouvent dans la société de services. Il peut être alors nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice réalise, ou qu'un autre auditeur réalise pour son compte, des contrôles de substance dans la société de services. Un auditeur de la société de services peut émettre un rapport de type 2 et, en plus, réaliser des contrôles de substance pour le compte de l'auditeur de l'entité utilisatrice. La participation d'un autre auditeur n'entache pas l'obligation de l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, lorsqu'il s'interroge pour savoir si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et s'il est utile de réaliser des contrôles de substance complémentaires, l'auditeur de l'entité utilisatrice prend en compte sa propre implication dans la direction, la supervision et la réalisation des contrôles de substance effectués par un autre auditeur ou la preuve de la direction, de la supervision et de la réalisation de ces contrôles.

Tests de procédures (Voir par. 16)

A29. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu selon la Norme ISA 330¹⁰ de concevoir et de réaliser des tests de procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents dans certaines circonstances. Dans le contexte d'une société de services, cette exigence s'applique lorsque :

- (a) Son évaluation des risques d'anomalies significatives se fonde sur l'attente que les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement (c'est-à-dire qu'il entend s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ; ou
- (b) Les contrôles de substance par eux-mêmes, ou une combinaison de ceux-ci avec des tests portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'entité utilisatrice, ne peuvent pas fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau de l'assertion concernée.

A30. Lorsqu'un rapport de type 2 n'est pas disponible, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut entrer en contact avec la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, pour

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 8.

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

demander à cette société qu'elle nomme un auditeur pour faire un rapport de type 2 comprenant des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, ou il peut avoir recours à un autre auditeur pour mettre en œuvre des procédures au sein de la société de services visant à vérifier l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut aussi rendre visite à la société de services et réaliser lui-même des tests portant sur les contrôles pertinents dans la mesure où la société de services donne son accord. L'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice est fondée sur les résultats combinés fournis tant par les travaux d'un autre auditeur que par ses propres travaux.

Utilisation d'un rapport de type 2 comme élément probant du fonctionnement efficace des contrôles au sein de la société de services (Voir par. 17)

A31. On peut s'attendre à ce qu'un rapport de type 2 satisfasse les besoins de différents auditeurs d'entités utilisatrices ; en conséquence, les tests de procédures et les résultats, décrits dans le rapport de l'auditeur de la société de services, peuvent ne pas être pertinents pour répondre aux assertions significatives contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice. Les tests de procédures concernés et les résultats sont évalués en vue de déterminer si le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour asseoir l'évaluation des risques faite par l'auditeur de l'entité utilisatrice. Pour y procéder, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en compte les facteurs suivants :

- (a) La période de temps couverte par les tests de procédures et le temps écoulé depuis la réalisation de ceux-ci ;
- (b) L'étendue des travaux de l'auditeur de la société de services et les prestations et traitements concernés, les contrôles testés et les tests effectués, ainsi que la façon dont les contrôles testés ont un rapport avec ceux de l'entité utilisatrice ; et
- (c) Les résultats de ces tests de procédures et l'opinion de l'auditeur de la société de services sur l'efficacité du fonctionnement de ceux-ci.

A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test spécifique est courte et plus long est le temps écoulé depuis la réalisation du test, moins le test apporte d'éléments probants. En comparant la période couverte par un rapport de type 2 à celle couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière peut conclure que ce rapport apporte moins d'éléments probants lorsqu'il existe un court chevauchement entre la période couverte par le rapport de type 2 et la période sur laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice entend s'appuyer sur ce rapport. Lorsque ceci est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou la période suivante peut fournir des éléments probants complémentaires. Dans d'autres situations, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut considérer nécessaire de réaliser, ou d'avoir recours à un autre auditeur pour réaliser, des tests de procédures au sein de la société de services afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

A33. Il peut aussi être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice recueille des éléments probants supplémentaires concernant les modifications importantes intervenues dans les

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

contrôles concernés au sein de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2, ou définisse des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre. Les facteurs pertinents pour déterminer quels sont les éléments probants supplémentaires à recueillir concernant les contrôles au sein de la société de services qui étaient effectifs en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de celle-ci sont notamment :

- L'importance des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- Les contrôles spécifiques qui ont été testés au cours de la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis qu'ils ont été testés, y compris les changements dans le système d'information, les processus et le personnel ;
- L'importance des éléments probants qui ont pu être recueillis touchant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ;
- La durée de la période restant à couvrir ;
- La mesure dans laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice entend limiter des contrôles de substance complémentaires en se basant sur la fiabilité des contrôles ; et
- L'efficacité de l'environnement de contrôle et le suivi des contrôles au sein de l'entité utilisatrice.

- A34. Des éléments probants supplémentaires peuvent être recueillis, par exemple, en étendant les tests de procédures sur la période restante ou en testant le suivi des contrôles au sein de l'entité utilisatrice.
- A35. Lorsque la période couverte par les tests effectués par l'auditeur de la société de services est complètement en dehors de celle couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière ne sera pas en mesure de s'appuyer sur de tels tests pour conclure que les contrôles au sein de l'entité utilisatrice fonctionnent efficacement, en raison du fait qu'ils ne fourniront pas d'éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement pour l'audit en cours, à moins que d'autres procédures ne soient réalisées.
- A36. Dans certaines circonstances, une prestation rendue par une société de services peut avoir été définie en prenant pour hypothèse que certains contrôles seront mis en œuvre au sein de l'entité utilisatrice. Par exemple, la prestation peut être conçue en prenant comme hypothèse que l'entité utilisatrice aura mis en œuvre des contrôles pour autoriser les opérations avant qu'elles ne soient transmises à la société de services pour leur traitement. Dans un tel cas, la description des contrôles de la société de services peut inclure une description des contrôles complémentaires exercés au sein de l'entité utilisatrice. L'auditeur de cette dernière détermine si ces contrôles complémentaires exercés au sein de l'entité utilisatrice sont pertinents au regard des prestations qui lui sont fournies.
- A37. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice considère que le rapport émis par l'auditeur de la société de services peut ne pas fournir d'éléments probants suffisants et appropriés, par exemple lorsqu'un tel rapport ne contient pas de description des tests de procédures et du résultat de ceux-ci, il peut compléter sa connaissance des procédures mises en œuvre par l'auditeur de la société de services et de ses conclusions en contactant la société de services,

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir un entretien avec l'auditeur de la société de services pour discuter avec lui de l'étendue et des résultats de ses travaux. De même, s'il considère que cela est nécessaire, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut contacter la société de services, par l'intermédiaire de l'entité utilisatrice, pour demander que l'auditeur de la société de services mette en œuvre des procédures au sein de cette dernière. De manière alternative, l'auditeur de l'entité utilisatrice ou, à sa demande, un autre auditeur, peut réaliser de telles procédures.

A38. Le rapport de type 2 émis par l'auditeur de la société de services fait état des résultats des tests, y compris des exceptions et des autres informations pouvant avoir une incidence sur les conclusions de l'auditeur de l'entité utilisatrice : les exceptions relevées ou une opinion modifiée dans un rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services ne signifient pas automatiquement que ce rapport ne sera pas utile dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Plus précisément, les exceptions et le point donnant lieu à une opinion modifiée sont pris en compte dans l'appréciation par l'auditeur de l'entité utilisatrice des tests réalisés sur les contrôles par l'auditeur de la société de services. Pour examiner ces exceptions et les points donnant lieu à une opinion modifiée, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut en discuter avec l'auditeur de la société de services. Une telle communication est sujette à un contact préalable entre l'entité utilisatrice et la société de services et à l'accord de cette dernière pour qu'elle puisse avoir lieu.

Communication des faiblesses dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit.

A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit, en temps voulu, les faiblesses significatives relevées au cours de l'audit à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise¹¹. Il est également tenu de communiquer à la direction à un niveau hiérarchique approprié et en temps voulu, les autres faiblesses dans le contrôle interne relevées au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont d'importance suffisante pour mériter l'attention de la direction¹². Les questions qui peuvent ainsi avoir été identifiées au cours de l'audit et qui peuvent être communiquées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- Tout suivi des contrôles qui pourrait être mis en œuvre par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés dans un rapport de type 1 ou de type 2 obtenu ;
- Des cas où des contrôles complémentaires au sein de l'entité utilisatrice, dont un rapport de type 1 ou de type 2 fait état, ne sont pas mis en œuvre au sein de l'entité utilisatrice ; et
- Des contrôles qui peuvent apparaître comme nécessaires au sein de la société de services et qui ne semblent pas avoir été mis en œuvre ou qui ne sont pas spécifiquement couverts dans un rapport de type 2.

¹¹ Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*, paragraphes 9-10.

¹² Norme ISA 265, paragraphe 10.

Rapports de type 1 et de type 2 excluant les prestations d'un sous-traitant de la société de services (Voir Par. 18)

A40. Si une société de services a recours à un sous-traitant, l'auditeur de la société de services peut, dans son rapport, inclure les objectifs de contrôle pertinents et les contrôles correspondants du sous-traitant de la société de services dans la description du système de la société de services et dans l'étendue de sa mission, ou les en exclure. Ces deux approches de communication sont connues respectivement sous le nom de méthode d'inclusion et méthode d'exclusion. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 exclut les contrôles au sein du sous-traitant, et que les prestations fournies par ce dernier sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière est tenu d'appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA relatives aux prestations d'un sous-traitant. La nature et l'étendue des travaux à réaliser par l'auditeur de l'entité utilisatrice concernant les prestations fournies par un sous-traitant dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de la pertinence de celles-ci dans le cadre de l'audit. Le suivi de la diligence décrite au paragraphe 9 aide l'auditeur de l'entité utilisatrice à déterminer l'incidence de l'intervention du sous-traitant et à définir la nature et l'étendue des travaux à effectuer.

Fraudes, non-respect des textes législatifs et réglementaires et anomalies non corrigées relatifs aux opérations traitées par la société de services (Voir par. 19)

A41. Une société de services peut être tenue selon les termes du contrat avec les entités utilisatrices, de les informer dès lors qu'elles sont victimes d'une fraude, d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires ou d'anomalies non corrigées dont la responsabilité incombe à la direction de la société de services ou à ses membres du personnel. Conformément aux dispositions du paragraphe 19, l'auditeur de l'entité utilisatrice s'enquiert auprès de la direction de celle-ci pour connaître les éventuelles questions de cette nature qui lui auraient été signalées par la société de services et évalue si l'une de ces questions a une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Dans certaines circonstances, il peut demander des informations supplémentaires pour mener cette évaluation, et demander à l'entité utilisatrice de contacter la société de services pour obtenir l'information nécessaire.

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice (Voir par. 20)

A42. Lorsqu'un auditeur d'une entité utilisatrice n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les prestations fournies par la société de services qui ont une incidence sur l'audit des états financiers de cette entité, il en résulte une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit. Ceci peut être le cas lorsque :

- Il n'est pas en mesure d'acquérir une connaissance suffisante des prestations fournies par la société de services et n'a pas de base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- Son évaluation du risque d'anomalies significatives repose sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles au sein de la société de services fonctionnent efficacement et

FACTEURS A CONSIDERER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITE FAISANT APPEL A UNE SOCIETE DE SERVICES

qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ; ou

- Des éléments probants suffisants et appropriés ne sont disponibles qu'à partir des documents comptables détenus par la société de services, et qu'il n'est pas en mesure d'avoir un accès direct à ces documents.

La formulation par l'auditeur de l'entité utilisatrice d'une opinion avec réserve ou d'une impossibilité d'exprimer une opinion est fonction de sa conclusion quant aux incidences éventuelles sur les états financiers qui sont soit significatives ou diffuses.

Référence aux travaux de l'auditeur de la société de services (Voir par. 21 – 22)

A43. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut exiger de faire référence dans le rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice aux travaux de l'auditeur de la société de services, par exemple pour les besoins de transparence dans le secteur public. Dans de telles circonstances, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir besoin de l'accord de l'auditeur de la société de services pour y procéder.

A44. Le fait qu'une entité utilisatrice fasse appel à une société de services ne modifie pas l'obligation de l'auditeur de l'entité utilisatrice, en application des Normes ISA, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés fournissant une base raisonnable pour fonder son opinion d'audit. En conséquence, l'auditeur de l'entité utilisatrice ne fait pas référence au rapport de l'auditeur de la société de services en tant que fondement, même partiel, de l'opinion d'audit qu'il exprime sur les états financiers de l'entité utilisatrice. Toutefois, lorsqu'il exprime une opinion modifiée en raison d'une opinion modifiée exprimée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire référence à ce rapport si une telle mention aide à expliquer les raisons de son opinion modifiée. Dans ces situations, il peut avoir besoin de l'accord de l'auditeur de la société de services pour y procéder.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 450, Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 450

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Diligences requises	
Récapitulatif des anomalies relevées.....	5
Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit...	6 – 7
Communication et correction des anomalies.....	8 – 9
Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	10 – 13
Déclarations écrites	14
Documentation	15
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition du concept d'« Anomalie ».....	A1
Récapitulatif des anomalies relevées.....	A2 – A6
Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit	A7 – A9
Communication et correction des anomalies.....	A10 – A13
Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	A14 – A28
Déclarations écrites	A29
Documentation	A30

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

ÉVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et de celle sur les états financiers des éventuelles anomalies non corrigées. La Norme ISA 700 (Révisée) traite de l'obligation de l'auditeur, lorsqu'il se forge une opinion sur les états financiers, de conclure si une assurance raisonnable a été obtenue sur le fait que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. La conclusion requise par la Norme ISA 700 (Révisée) prend en compte l'évaluation faite par l'auditeur de l'incidence des éventuelles anomalies non corrigées sur les états financiers, conformément à la présente Norme ISA¹. La Norme ISA 320² traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :
 - (a) L'incidence sur l'audit des anomalies relevées ; et
 - (b) L'incidence sur les états financiers des éventuelles anomalies non corrigées.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) Anomalies – Ecart entre le montant **enregistré**, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes. (Voir par. A1)

Lorsque l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements des montants, des classements, de la présentation ou des informations fournies qui, selon le jugement

¹ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphes 10-11.

² Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement dans tous leurs aspects significatifs ou donnent une image fidèle.

- (b) Anomalies non corrigées – Anomalies que l'auditeur a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

Diligences requises

Récapitulatif des anomalies relevées

- 5. L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, sauf lorsqu'elles sont clairement manifestement insignifiantes. (Voir par. A2 – A6)

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit

- 6. L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :
 - (a) La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; ou (Voir par. A7)
 - (b) Le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320. (Voir par. A8)
- 7. Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent. (Voir par. A9)

Communication et correction des anomalies

- 8. L'auditeur doit communiquer en temps voulu, au niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation³. L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies. (Voir par. A10 – A12)
- 9. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de ce refus et en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A13)

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

³ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 7.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir par. A14 – A15)
11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :
 - (a) L'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ; et (Voir par. A16 – A22, A24 – A25)
 - (b) L'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A23)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies, prises individuellement ou cumulées, peuvent avoir sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation⁴. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies non corrigées significatives. L'auditeur doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient. (Voir par. A26 – A28)
13. L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Déclarations écrites

14. L'auditeur doit demander une déclaration écrite à la direction et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant qu'elles estiment que les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci. (Voir par. A29)

Documentation

15. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁵ : (Voir par. A30)
 - (a) Le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestation insignifiantes ; (Voir par. 5)

⁴ Voir note 3 en bas de page.

⁵ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

- (b) Toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction ; et (Voir par. 5, 8 et 12)
- (c) Sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion. (Voir par. 11)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition du concept d'« Anomalie » (Voir par. 4(a))

A1. Les anomalies peuvent résulter :

- (a) D'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis ;
- (b) De l'omission d'un montant ou d'une information à fournir, y compris les informations inadéquates ou incomplètes et celles qui visent à atteindre les objectifs d'information imposés dans certains référentiels comptables, le cas échéant⁶ ;
- (c) D'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission de faits, ou d'une interprétation manifestement erronée de ces faits ;
- (d) De jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non réalistes, ou du choix et de l'application de méthodes comptables qu'il considère comme inappropriées ;
- (e) D'un classement, d'un regroupement ou d'une ventilation inappropriés des informations ; et
- (f) Dans le cas d'états financiers préparés conformément à un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère, de l'omission d'une information à fournir nécessaire pour que les états financiers soient présentés sincèrement, au-delà de celles expressément exigées par le référentiel⁷.

Des exemples d'anomalies provenant de fraudes sont donnés dans la Norme ISA 240⁸.

Récapitulatif des anomalies relevées (Voir par. 5)

« Manifestement insignifiant »

⁶ Par exemple, le paragraphe 42H de la Norme internationale d'information financière (IFRS) 7, *Instruments financiers : Informations à fournir* indique que : « L'entité doit fournir toute information supplémentaire qu'elle considère comme nécessaire pour atteindre les objectifs d'information visés au paragraphe... »

⁷ Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale IAS 1, Présentation des états financiers paragraphe 17(c)).

⁸ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes A1-A6.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

- A2. Le paragraphe 5 de la présente norme ISA exige que l'auditeur fasse le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement insignifiantes. L'expression « manifestement insignifiant » n'est pas équivalente à l'expression « non significatif ». Les anomalies manifestement insignifiantes seront d'un tout autre ordre de grandeur (plus petit) ou d'une toute autre nature que celles qui auraient été considérées comme significatives, et seront manifestement sans conséquence, prises individuellement ou en cumulé, qu'elles soient jugées selon des critères d'ampleur, de nature ou selon les circonstances de leur survenance. Lorsqu'il existe une quelconque incertitude quant au caractère insignifiant d'un ou de plusieurs de ces critères, l'anomalie concernée n'est pas considérée comme manifestement insignifiante.

Anomalies dans des états financiers individuels

- A3. L'auditeur peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies relatives à des montants figurant dans des états financiers individuels seront tenues pour manifestement insignifiantes et n'auront pas à être cumulées du fait qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers. Les anomalies relatives à des montants qui sont au-delà du montant déterminé sont toutefois cumulées conformément au paragraphe 5 de la présente norme ISA. En outre, il se peut que des anomalies relatives à des montants ne soient pas considérées comme manifestement insignifiantes, en raison de leur nature ou des circonstances. Si tel est le cas, elles sont cumulées conformément au paragraphe 5 de la présente Norme ISA.

Anomalies dans les informations fournies

- A4. Des anomalies dans les informations fournies peuvent aussi être tenues pour manifestement insignifiantes, qu'elles soient prises individuellement ou en cumulé et qu'elles soient jugées selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstances. Les anomalies dans les informations fournies qui ne sont pas tenues pour manifestement insignifiantes sont également cumulées, pour que l'auditeur puisse évaluer plus facilement leur incidence sur les informations pertinentes fournies et sur les états financiers pris dans leur ensemble. Le paragraphe A17 de la présente Norme ISA donne des exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives fournies.

Cumul des anomalies

- A5. Des anomalies considérées comme telles en raison de leur nature ou de circonstances, cumulées comme il est décrit aux paragraphes A3 et A4, ne peuvent être additionnées de la même manière que les anomalies relatives à des montants. Néanmoins, l'auditeur est tenu par le paragraphe 11 de la présente Norme ISA d'évaluer ces anomalies individuellement et en cumulé (c'est-à-dire collectivement avec les autres anomalies), afin de déterminer si elles sont significatives.
- A6. Afin d'aider l'auditeur à évaluer l'incidence des anomalies relevées au cours de l'audit et à les communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

d'entreprise, il peut être utile de distinguer entre les anomalies factuelles, celles liées au jugement, et celles extrapolées :

- Les anomalies factuelles sont celles pour lesquelles il n'existe pas de doute ;
- Les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant des jugements de la direction, y compris ceux concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et les informations fournies dans les états financiers (notamment le choix ou l'application de méthodes comptables) que l'auditeur considère comme déraisonnables ou inappropriées ;
- Les anomalies extrapolées correspondent à la meilleure estimation faite par l'auditeur des anomalies contenues dans les populations, laquelle repose sur l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés. Des modalités d'application pour effectuer l'extrapolation des anomalies et l'évaluation des résultats sont fournies dans la Norme ISA 530⁹.

Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit (Voir par. 6-7)

- A7. Une anomalie peut ne pas être un cas isolé. Lorsque l'auditeur constate, par exemple, qu'une anomalie résulte d'une défaillance dans le contrôle interne ou d'hypothèses ou de méthodes de valorisation inappropriées qui ont été largement utilisées par l'entité, cela signale que d'autres anomalies peuvent exister.
- A8. Lorsque le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320, il peut exister un risque insuffisamment faible pour être acceptable que de possibles anomalies non détectées, cumulées avec les anomalies relevées au cours de l'audit, puisse excéder le seuil de signification. Des anomalies non détectées pourraient exister en raison de la présence d'un risque d'échantillonnage ou d'un risque non lié à l'échantillonnage¹⁰.
- A9. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie afin qu'elle analyse les causes de l'anomalie qu'il a relevée, qu'elle mette en œuvre des procédures en vue de déterminer le montant réel de l'anomalie dans le flux d'opérations, le solde de compte ou l'information fournie, et qu'elle procède aux ajustements appropriés des états financiers. Une telle demande peut être faite, par exemple, sur la base de l'extrapolation faite par l'auditeur des anomalies relevées dans un sondage à l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné.

Communication et correction des anomalies (Voir par. 8 – 9)

⁹ Norme ISA 530, *Sondages en audit*, paragraphes 14–15.

¹⁰ Norme ISA 530, paragraphes 5(c)- (d).

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

- A10. La communication en temps voulu des anomalies au niveau approprié de la direction est importante dans la mesure où elle permet à cette dernière d'évaluer si les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies sont erronés, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Généralement, le niveau approprié de la direction est celui qui a la responsabilité et l'autorité pour évaluer les anomalies et pour décider des mesures nécessaires.
- A11. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certaines anomalies à la direction ou à d'autres personnes au sein de l'entité. Par exemple, les textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire expressément une communication ou autre action susceptible de nuire à une investigation menée par une autorité appropriée sur un acte illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations de communication peuvent être complexes. Dans ces situations, l'auditeur peut envisager de demander un avis juridique.
- A12. La correction par la direction de toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction d'assurer l'exactitude des registres et documents comptables et de réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers futurs en raison de l'incidence cumulée d'anomalies non significatives non corrigées des périodes précédentes.
- A13. La Norme ISA 700 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il évalue si les états financiers ont été établis et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette évaluation prend en compte les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indications de biais possibles dans les jugements de la direction¹¹, qui peuvent être confirmées ou infirmées par la compréhension qu'a l'auditeur des motifs qui ont conduit la direction à ne pas procéder aux corrections.

Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Voir par. 10 – 11)

- A14. La détermination par l'auditeur du seuil de signification en application de la Norme ISA 320 est souvent basée sur des estimations des résultats financiers de l'entité, du fait que les résultats financiers réels peuvent ne pas encore être connus. En conséquence, avant de procéder à son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à modifier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 sur la base des résultats financiers réels.
- A15. La Norme ISA 320 précise qu'au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques) est modifié dans les cas où l'auditeur prend connaissance, au cours

¹¹ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 12.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

de l'audit, d'informations qui l'auraient conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification différent(s)¹². Ainsi, toute modification substantielle aura probablement été faite avant que l'auditeur n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la réappréciation par l'auditeur du seuil de signification initial déterminé selon la Norme ISA 320 (voir paragraphe 10 de la présente Norme ISA) conduit à un montant (ou des montants) inférieur(s), il convient alors de reconsidérer le seuil de planification pour la réalisation des contrôles et le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

A16. Chaque anomalie relative à un montant est prise en compte pour évaluer son incidence sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, et pour déterminer si le seuil de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques n'a pas, le cas échéant, été dépassé.

A17. De plus, chaque anomalie relative à une information qualitative fournie est prise en compte pour en évaluer l'incidence sur les informations à fournir concernées ainsi que l'incidence générale sur les états financiers pris dans leur ensemble. La détermination du caractère significatif d'une anomalie relative à une information qualitative fournie, dans le contexte du référentiel comptable applicable et des circonstances propres à l'entité, nécessite l'exercice du jugement professionnel. Voici des exemples d'anomalies significatives :

- La description inexacte ou incomplète des objectifs, des politiques et des processus relatifs à la gestion du capital pour des entités exerçant des activités d'assurance ou des activités bancaires ;
- L'omission d'informations concernant les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur (par exemple, une diminution importante à long terme de la demande d'un métal ou d'une marchandise) par une entité exerçant des activités minières ;
- La description incorrecte d'une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ;
- La description inadéquate de la sensibilité aux variations du cours de change d'une entité exerçant des activités commerciales à l'échelle internationale.

A18. Pour déterminer si des anomalies non corrigées sont significatives en raison de leur nature conformément au paragraphe 11 de la présente norme ISA, l'auditeur prend en considération les anomalies non corrigées portant sur des montants et sur des informations fournies. Ces anomalies peuvent être considérées comme significatives, soit individuellement, soit en cumulé avec d'autres anomalies. Par exemple, selon les anomalies détectées dans les informations fournies, l'auditeur peut se demander si :

¹² Norme ISA 320, paragraphe 12.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

- (a) Les erreurs détectées sont récurrentes ou diffuses ; ou
- (b) Un certain nombre d'anomalies détectées concernent le même élément et, collectivement, peuvent avoir une incidence sur la compréhension de cet élément par les utilisateurs.

La prise en compte des anomalies cumulées est également utile pour évaluer les états financiers conformément au paragraphe 13 (d) de la norme ISA 700 (Révisée), qui exige que l'auditeur apprécie si les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui entrave la bonne compréhension des éléments présentés.

- A19. Lorsqu'une anomalie prise individuellement est considérée comme significative, il est peu probable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits ont été significativement surévalués, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de la surévaluation sur les résultats est totalement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié de compenser des anomalies à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure que la compensation d'anomalies même peu significatives est appropriée¹³.
- A20. Déterminer si une anomalie dans le classement est significative implique l'évaluation d'aspects qualitatifs, tels que l'incidence de cette anomalie sur les dettes ou autres clauses de contrats de prêts, son incidence sur une rubrique individuelle ou sur les sous-totaux, ou son incidence sur les ratios clés. Il peut exister des situations dans lesquelles l'auditeur conclut qu'une anomalie dans le classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, alors même que cette anomalie dépasse le (ou les) seuil(s) de signification retenu(s) pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, un classement erroné entre des rubriques du bilan peut ne pas être considéré comme significatif dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant du classement erroné est faible par rapport aux montants des rubriques concernées du bilan et que ce classement erroné n'a pas d'incidence sur le compte de résultat ou l'un quelconque des ratios clés.
- A21. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent conduire l'auditeur à les considérer, prises individuellement ou avec d'autres anomalies relevées au cours de l'audit, comme significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation de l'auditeur incluent la mesure dans laquelle l'anomalie :
- Remet en cause la conformité aux exigences réglementaires ;

¹³ La détection de nombreuses anomalies non significatives à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations peut nécessiter que l'auditeur réévalue le risque d'anomalies significatives dans ce solde de compte ou ce flux d'opérations.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

- Remet en cause l'application des clauses de contrats de prêts ou d'autres obligations contractuelles ;
- Est liée au choix d'une méthode comptable inadéquate ou à sa mauvaise application, qui n'a pas d'incidence significative sur les états financiers de la période en cours, mais qui est susceptible d'en avoir une sur les états financiers de périodes futures ;
- Masque un changement dans les résultats ou dans d'autres tendances, particulièrement dans le contexte des conditions économiques générales ou du secteur d'activité ;
- A une incidence sur les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie ;
- A une incidence sur l'information sectorielle présentée dans les états financiers (par exemple l'importance d'un élément pour un secteur ou une autre partie de l'activité de l'entité dont le rôle important dans les activités ou dans la rentabilité de l'entité a été constaté) ;
- Entraîne une augmentation de la rémunération de la direction, par exemple en permettant de satisfaire aux conditions attachées au versement de bonus ou d'autres incitations ;
- Est importante au regard de la connaissance de l'auditeur de communications antérieures aux utilisateurs des états financiers, par exemple celles portant sur des prévisions de résultats ;
- Concerne des éléments impliquant des tiers spécifiques (par exemple si des tiers qui sont partie prenante à la transaction sont des membres de la famille de la direction de l'entité) ;
- Correspond à une omission d'informations qui ne sont pas spécifiquement requises par le référentiel comptable applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension par les utilisateurs de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie de l'entité ; ou
- A une incidence sur les autres informations à inclure dans le rapport annuel de l'entité (par exemple, des informations à inclure dans une « Analyse et Commentaires de la Direction » ou dans un « Rapport de Revue Financière et de l'Activité ») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La Norme ISA 720 (Révisée)¹⁴ traite des obligations de l'auditeur au regard des autres informations.

Ces circonstances ne sont que des exemples ; elles ne seront pas toutes nécessairement présentes dans tous les audits, pas plus que la liste ne saurait être exhaustive. L'existence

¹⁴ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations.*

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à la conclusion que l'anomalie est significative.

A22. La Norme ISA 240¹⁵ explique la façon dont les implications d'une anomalie qui est, ou peut être, le résultat d'une fraude, sont à considérer en relation avec d'autres aspects de l'audit, même si l'ampleur de l'anomalie n'est pas significative au regard des états financiers. Selon les circonstances, des anomalies dans les informations fournies pourraient également constituer un indice de fraude et pourraient résulter, par exemple :

- De la présentation d'informations trompeuses découlant d'un biais dans les jugements de la direction ; ou
- D'informations fournies redondantes ou sans intérêt visant à entraver la bonne compréhension des éléments présentés dans les états financiers.

Lorsqu'il examine les conséquences des anomalies sur les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, l'auditeur fait preuve d'esprit critique conformément à la norme ISA 200¹⁶.

A23. L'incidence cumulée d'anomalies non significatives et non corrigées relatives à des périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours. Il existe différentes approches acceptables pour l'évaluation par l'auditeur de l'incidence de telles anomalies non corrigées sur les états financiers de la période en cours. Conserver la même approche d'évaluation d'une période à l'autre favorise la cohérence.

Aspects spécifiques aux entités du secteur public

A24. Dans le cas d'un audit d'une entité du secteur public, l'appréciation du caractère significatif ou non d'une anomalie peut aussi être affectée par les obligations de l'auditeur issues de la loi ou de la réglementation ou émanant d'une autorité, de communiquer des éléments spécifiques, comme par exemple la fraude.

A25. En outre, des questions comme l'intérêt public, l'obligation de rendre des comptes, la probité et, en particulier, la nécessité d'une surveillance efficace de la part du législateur peuvent influencer sur l'appréciation du caractère significatif que revêt un élément de par sa nature. Cela est particulièrement vrai pour les questions qui touchent au respect de la loi, de la réglementation, ou d'autres dispositions émanant d'une autorité.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

A26. Lorsque des anomalies non corrigées ont été communiquées à une (ou des) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer à nouveau à cette (ces) personne(s) dans son (leur) rôle de gouvernance. Néanmoins, l'auditeur aura

¹⁵ Norme ISA 240, paragraphe 35.

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES LORS DE L'AUDIT

besoin de s'assurer que la communication faite à la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction a été correctement transmise à toutes les personnes exerçant un rôle de gouvernance auxquelles il aurait normalement fait cette communication¹⁷.

A27. Lorsqu'il existe un nombre important d'anomalies non corrigées et individuellement non significatives, l'auditeur peut en communiquer le nombre et l'incidence chiffrée totale, sans détailler chacune d'entre elles.

A28. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées (voir paragraphe 14 de la présente Norme ISA)¹⁸. L'auditeur peut discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des raisons et des implications de la non-correction des anomalies, y compris les conséquences possibles sur les états financiers futurs, compte tenu de l'ampleur et de la nature de chaque anomalie, appréciées en fonction des circonstances.

Déclarations écrites (Voir par. 14)

A29. Etant donné que l'établissement des états financiers requiert de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles ajustent les états financiers pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander de lui fournir une déclaration écrite concernant les anomalies non corrigées. Dans certaines situations, la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent considérer que certaines des anomalies non corrigées ne sont pas des anomalies. Pour cette raison, elles peuvent vouloir ajouter à leur déclaration écrite une phrase telle que : « Nous ne sommes pas d'accord pour considérer que les éléments et constituent des anomalies en raison du fait [décrire les raisons] ». L'obtention d'une telle déclaration ne dispense toutefois pas l'auditeur de formuler une conclusion sur l'incidence des anomalies non corrigées.

Documentation (Voir par. 15)

A30. La documentation produite par l'auditeur sur les anomalies non corrigées peut comprendre :

- (a) La façon dont il a pris en compte l'incidence cumulée des anomalies non corrigées ;
- (b) La façon dont il a apprécié si le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies spécifiques, s'il en existe, a (ont) été dépassé(s) ; et
- (c) Son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les ratios ou les tendances clés, et sur le respect des exigences légales, réglementaires ou contractuelles (par exemple les clauses des contrats de prêts).

¹⁷ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 13.

¹⁸ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 16(c)(ii).

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 500, Eléments probants

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

ELEMENTS PROBANTS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 500**ELEMENTS PROBANTS**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Diligences requises	
Éléments probants suffisants et appropriés	6
Informations à utiliser comme éléments probants	7 – 9
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants	10
Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité	11
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Éléments probants suffisants et appropriés	A1 – A25
Informations à utiliser comme éléments probants	A26 – A51
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants	A52 – A56
Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité	A57

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 500, *Éléments probants*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

ELEMENTS PROBANTS

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) explicite la notion d'éléments probants dans le cadre d'un audit d'états financiers, et traite des obligations de l'auditeur concernant la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.
2. La présente Norme ISA est applicable à tous les éléments probants recueillis au cours de l'audit. D'autres Normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple la Norme ISA 315 (Révisée)¹), des éléments probants à recueillir en relation avec des sujets particuliers (par exemple la Norme ISA 570 (Révisée)²), des procédures spécifiques pour recueillir des éléments probants (par exemple la Norme ISA 520³), et de l'appréciation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Norme ISA 200⁴ et Norme ISA 330⁵).

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
 - (a) Documents comptables – Livres-journaux des écritures comptables de base et pièces justificatives, tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les journaux auxiliaires, les écritures et les autres ajustements des états financiers qui ne sont pas traduits par des écritures de journal, ainsi que les documents tels que les feuilles de travail

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

² Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation.*

³ Norme ISA 520, *Procédures analytiques.*

⁴ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit.*

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

ELEMENTS PROBANTS

et les feuilles d'analyse venant à l'appui des répartitions de coûts, de calculs, ou de rapprochements et autres informations fournies.

- (b) Caractère approprié (des éléments probants) – Dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit.
- (c) Éléments probants – Informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent des informations contenues dans les documents comptables qui soutiennent les états financiers, ainsi que des informations provenant d'autres sources.
- (d) Expert désigné par la direction – Personne ou organisme possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont le travail dans ce domaine est utilisé par l'entité pour l'assister dans l'établissement des états financiers.
- (e) Caractère suffisant (des éléments probants) – Dimension quantitative des éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est fonction de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Diligences requises

Éléments probants suffisants et appropriés

- 6. L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A1 – A25)

Informations à utiliser comme éléments probants

- 7. Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants. (Voir par. A26 – A33)
- 8. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure du possible et en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit : (Voir par. A34 – A36)
 - (a) Évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert ; (Voir par. A37 – A43)
 - (b) Prendre connaissance des travaux de cet expert ; et (Voir par. A44 – A47)
 - (c) Apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée. (Voir par. A48)
- 9. Lorsqu'il utilise des informations émanant de l'entité, l'auditeur doit évaluer si celles-ci sont suffisamment fiables pour les besoins de l'audit et, lorsque les circonstances l'exigent :

ELEMENTS PROBANTS

- (a) Recueillir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations ; et (Voir par. A49 – A50)
- (b) Apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour les besoins de l'audit. (Voir par. A51)

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants

10. Lorsque l'auditeur conçoit des tests de procédures et des vérifications de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit considérée. (Voir par. A52 – A56)

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité

11. Si :

- (a) Les éléments probants recueillis à partir d'une source sont incohérents avec ceux recueillis à partir d'une autre source ; ou
- (b) L'auditeur doute de la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants ;

l'auditeur doit déterminer quelles modifications il convient d'apporter aux procédures d'audit ou quelles procédures d'audit supplémentaires il convient de mettre en œuvre pour résoudre le problème et il doit s'interroger sur l'incidence éventuelle de ce problème sur les autres aspects de l'audit. (Voir par. A57)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Éléments probants suffisants et appropriés** (Voir par. 6)

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion de l'auditeur et le rapport d'audit. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis au moyen des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, comme par exemple des audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait vérifié si des changements susceptibles d'affecter la pertinence de celles-ci pour l'audit en cours sont intervenus depuis l'audit précédent)⁶, ou obtenues dans le cadre des procédures de contrôle qualité du cabinet relatives à l'acceptation et au maintien des clients. En plus des informations d'autres sources internes et externes à l'entité, les documents comptables de l'entité sont une source importante d'éléments probants. Les informations qui peuvent être utilisées comme éléments probants peuvent également avoir été préparées à partir des travaux d'un expert désigné par la direction. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction et toutes celles

⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 9.

ELEMENTS PROBANTS

qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple le refus de la direction de fournir une déclaration demandée) est utilisée par l'auditeur et, en conséquence, constitue un élément probant.

- A2. La plupart des travaux que l'auditeur effectue en vue de se forger une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Outre les demandes d'informations, les procédures d'audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation, la confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, certaines de ces démarches étant souvent combinées. Bien que les demandes d'informations puissent fournir des éléments probants importants, et même contribuer à mettre en évidence une anomalie, elles ne fournissent généralement pas à elles seules des éléments probants suffisants pour démontrer l'absence d'une anomalie significative au niveau de l'assertion ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- A3. Comme il est expliqué dans la Norme ISA 200⁷, l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.
- A4. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont liés. Le caractère suffisant est la dimension quantitative des éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est fonction des risques d'anomalies significatives évalués par l'auditeur (plus les risques évalués sont élevés, plus la quantité d'éléments probants à recueillir est susceptible d'être élevée) mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité sera élevée, moins le volume d'éléments probants à recueillir sera important). Toutefois, la quantité d'éléments probants recueillis ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A5. Le caractère approprié est la dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur origine et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont recueillis.
- A6. La Norme ISA 330 requiert une conclusion de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis⁸. Déterminer si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et par voie de conséquence pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit, relève du jugement professionnel. La Norme ISA 200 fournit des développements sur des questions telles que la nature des procédures d'audit, l'élaboration de l'information

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 5.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 26.

ELEMENTS PROBANTS

financière en temps voulu et l'équilibre entre avantages et coûts, qui sont des facteurs pertinents à prendre en compte lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

Source des éléments probants

- A7. Certains éléments probants sont recueillis par la mise en œuvre de procédures d'audit réalisées en vue de tester les documents comptables, par exemple au travers d'analyses et de revues, de la réexécution de procédures mises en œuvre dans le processus d'élaboration de l'information financière, et de rapprochements d'informations de même nature faisant l'objet de différentes applications. La mise en œuvre de ces procédures d'audit peut conduire l'auditeur à considérer que les documents comptables sont cohérents entre eux et concordent avec les états financiers.
- A8. Des éléments probants cohérents recueillis de différentes sources ou dont la nature diffère permettent généralement d'obtenir une assurance plus élevée que des éléments probants pris isolément. Par exemple, une information provenant d'une source indépendante de l'entité qui corrobore une information interne peut accroître l'assurance obtenue par l'auditeur à partir d'éléments probants générés de façon interne, tels que des éléments présents dans les documents comptables, les procès-verbaux de réunions, ou une déclaration de la direction.
- A9. Les informations issues de sources indépendantes de l'entité qui peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants comprennent les confirmations de tiers, les rapports d'analystes, et les données comparatives concernant la concurrence (données de référence).

Procédures d'audit pour recueillir des éléments probants

- A10. Ainsi qu'il est requis et expliqué plus amplement dans la Norme ISA 315 (Révisée) et la Norme ISA 330, les éléments probants permettant de tirer les conclusions raisonnables sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit sont recueillis en mettant en œuvre :
- (a) Des procédures d'évaluation des risques ; et
 - (b) Des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :
 - (i) Des tests de procédures, lorsque cela est requis par les Normes ISA ou lorsque l'auditeur a choisi de le faire ; et
 - (ii) Des contrôles de substance, y compris des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance.

- A11. Les procédures d'audit décrites aux paragraphes A14–A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests de procédures ou contrôles de substance, en fonction du contexte dans lequel elles sont utilisées par l'auditeur. Ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 330, les éléments probants recueillis lors des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, fournir des éléments probants

ELEMENTS PROBANTS

appropriés lorsque l'auditeur a réalisé des procédures d'audit pour vérifier qu'ils sont toujours pertinents⁹.

- A12. La nature et le calendrier des procédures d'audit à utiliser peuvent être affectés par le fait que certaines données comptables et autres informations ne sont parfois disponibles que sous forme électronique ou seulement à certaines dates ou à certaines périodes. Il est possible par exemple, que les documents source, tels que des bons de commande et des factures, n'existent que sous forme électronique lorsque l'entité utilise le commerce électronique, ou aient été détruits après avoir été "scannés" lorsque l'entité utilise des systèmes de traitement de l'image pour faciliter leur archivage et leur référencement.
- A13. Certaines informations sous forme électronique peuvent ne pas être récupérables après une période de temps donnée, par exemple lorsque des dossiers sont modifiés et qu'il n'existe pas de dossiers de sauvegarde. En conséquence, l'auditeur peut juger nécessaire, compte tenu des politiques de conservation des données de l'entité, de demander à ce que certaines informations soient conservées en vue de son examen, ou de réaliser des procédures d'audit à un moment où ces informations sont disponibles.

Inspection

- A14. L'inspection consiste en l'examen d'enregistrements et de documents, de source interne ou externe, sur support papier, électronique ou autre, ou l'examen physique d'un actif. L'inspection d'enregistrements et de documents fournit des éléments probants dont le degré de fiabilité dépend de la nature et de la provenance de ces enregistrements et documents, et dans le cas où ces derniers sont de source interne, de l'efficacité des contrôles sur leur élaboration. Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection d'enregistrements montrant la trace de leur autorisation.
- A15. Certains documents fournissent directement un élément probant quant à l'existence d'un actif, par exemple un document constitutif d'un instrument financier comme une action ou une obligation. L'inspection de tels documents ne fournit pas nécessairement d'élément probant quant à la propriété ou la valeur de cet actif. En outre, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir un élément probant concernant l'application par l'entité des méthodes comptables, comme la reconnaissance des produits.
- A16. L'inspection d'actifs tangibles peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité relatifs à ces actifs, ou quant à leur valorisation. L'inspection d'articles individuels en stock peut accompagner l'observation de la prise d'inventaire physique.

Observation

- A17. L'observation consiste à examiner la façon dont un processus ou une procédure est exécuté par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A35.

ELEMENTS PROBANTS

stocks effectués par le personnel de l'entité ou l'observation de l'exécution d'opérations de contrôle en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure, mais est limitée au moment où elle a lieu, et le fait même d'observer un processus ou une procédure peut influencer la manière dont celui-ci est exécuté. Voir la Norme ISA 501 pour de plus amples modalités d'application sur l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks¹⁰.

Confirmation externe

A18. La confirmation externe correspond à un élément probant recueilli par l'auditeur sous la forme d'une réponse écrite directe obtenue d'un tiers (tiers à qui la confirmation est demandée), sur support papier ou sous forme électronique, ou par d'autres moyens. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à certains soldes de comptes et aux éléments les composant. Toutefois, les confirmations externes n'ont pas à être limitées aux seuls soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander la confirmation des termes d'accords ou d'opérations conclues par l'entité avec des tiers ; la demande de confirmation peut viser à demander si des modifications des termes de l'accord sont intervenues et, dans l'affirmative, quel est le détail des modifications concernées. Les procédures de confirmation externe sont aussi utilisées pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'un « accord parallèle » qui pourrait influencer sur la reconnaissance des produits. Voir Norme ISA 505 pour de plus amples modalités d'application¹¹.

Contrôle arithmétique

A19. Le contrôle arithmétique consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de calculs contenus dans des documents ou des enregistrements. Le contrôle arithmétique peut être exécuté manuellement ou électroniquement.

Réexécution

A20. La réexécution est l'exécution indépendante par l'auditeur lui-même de procédures ou de contrôles qui ont été effectués à l'origine dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Procédures analytiques

A21. Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart important par rapport aux montants attendus. Voir Norme ISA 520 pour de plus amples modalités d'application.

¹⁰ Norme ISA 501, *Eléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques*.

¹¹ Norme ISA 505, *Confirmations externes*.

ELEMENTS PROBANTS

Demande d'informations

- A22. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure utilisée de façon extensive au cours de l'audit et est complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent englober des demandes écrites formelles et des demandes orales informelles. L'évaluation des réponses obtenues aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.
- A23. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations dont il n'avait pas connaissance jusque-là, ou des éléments probants corroborant. A l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent de manière importante des autres informations obtenues par l'auditeur; par exemple, des informations concernant la possibilité d'un contournement des contrôles par la direction. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations fournissent à l'auditeur un motif de modification des procédures d'audit ou de mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires.
- A24. Bien qu'il soit particulièrement important de corroborer les éléments probants recueillis à travers des demandes d'informations, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles pour confirmer celles-ci peuvent être limitées. Dans ces cas, la connaissance de la mise en œuvre effective dans le passé des intentions affichées par la direction, des raisons données par celle-ci pour choisir un plan d'actions donné et de sa capacité à mener à bien ces plans d'actions peuvent fournir des informations pertinentes pour corroborer les éléments probants recueillis par des demandes d'informations.
- A25. En ce qui concerne certaines questions, l'auditeur peut juger nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour confirmer les réponses à des demandes orales. Voir Norme ISA 580 pour de plus amples modalités d'application¹².

Informations à utiliser comme éléments probants*Pertinence et fiabilité* (Voir par. 7)

- A26. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A1, bien que les éléments probants soient essentiellement recueillis à partir des procédures d'audit réalisées, ils peuvent aussi comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que, par exemple, celles recueillies lors des audits précédents, dans certaines circonstances, et celles recueillies à partir des procédures de contrôle qualité du cabinet portant sur l'acceptation et le

¹² Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

ELEMENTS PROBANTS

maintien des clients. La qualité de tous les éléments probants dépend de la pertinence et de la fiabilité des informations sur lesquelles ils sont basés.

Pertinence

- A27. La pertinence a trait au lien logique avec, ou à l'incidence sur, l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, l'assertion considérée. La pertinence de l'information à utiliser comme élément probant peut dépendre du sens du test à effectuer. Par exemple, si l'objectif d'une procédure d'audit est de vérifier s'il existe une surévaluation quant à l'existence ou à la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées peut être une procédure d'audit pertinente. En revanche, si le but est de rechercher une sous-évaluation quant à l'existence ou à la valorisation des comptes de dettes, la vérification des comptes de dettes comptabilisées n'est pas pertinente, alors qu'un test des règlements subséquents, des factures impayées, des relevés de comptes fournisseurs et des bons de réception non rapprochés des factures correspondantes peut l'être.
- A28. Un ensemble donné de procédures d'audit peut fournir des éléments probants qui sont pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'inspection de documents relatifs à l'encaissement de comptes de créances postérieurement à la clôture de la période peut fournir des éléments probants quant à leur existence et à leur évaluation, mais pas nécessairement quant à la césure des exercices. De même, le fait de recueillir des éléments probants concernant une assertion particulière, par exemple l'existence d'un stock, ne peut se substituer à l'obtention d'autres éléments probants visant une autre assertion, par exemple la valorisation de ce stock. En revanche, il arrive souvent que des éléments probants de diverses sources ou de diverses natures soient pertinents pour justifier une même assertion.
- A29. Les tests de procédures sont destinés à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles ayant pour but de prévenir, ou de détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions. Concevoir des tests de procédures en vue de recueillir des éléments probants pertinents suppose notamment de déterminer les conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent l'exécution d'un contrôle et celles qui signalent des déviations par rapport à la bonne exécution du contrôle. La présence ou l'absence de telles conditions peuvent alors être testées par l'auditeur.
- A30. Les contrôles de substance sont destinés à détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Ils comprennent des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance. Concevoir des contrôles de substance suppose de déterminer les conditions qui, compte tenu de l'objectif du test, révèlent une anomalie dans l'assertion concernée.

Fiabilité

- A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants, et en conséquence des éléments probants eux-mêmes, dépend de leur source et de leur nature, ainsi que des

ELEMENTS PROBANTS

circonstances dans lesquelles elles ont été recueillies, notamment des contrôles effectués sur leur préparation et leur suivi, le cas échéant. En conséquence, les généralisations concernant la fiabilité respective des différents types d'éléments probants sont sujettes à d'importantes réserves. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, des circonstances susceptibles d'affecter leur fiabilité peuvent exister. Par exemple, des informations obtenues d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si cette source n'est pas bien informée, et un expert désigné par la direction peut manquer d'objectivité. Tout en reconnaissant ces réserves, il peut être utile de rappeler les généralités suivantes concernant la fiabilité des éléments probants :

- La fiabilité des éléments probants est accrue lorsqu'ils sont recueillis à partir de sources externes indépendantes de l'entité ;
- La fiabilité des éléments probants produits en interne est accrue lorsque les contrôles y relatifs mis en place par l'entité, y compris ceux effectués lors de leur préparation et de leur mise à jour, sont efficaces ;
- Les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (par exemple l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants recueillis indirectement ou par déduction (par exemple une demande d'explication relative à l'application d'un contrôle) ;
- Les éléments probants sous forme de documents, que ce soit sur support papier, électronique ou autre, sont plus fiables que ceux recueillis sous forme verbale (par exemple, un résumé écrit préparé en temps réel pendant une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées) ;
- Les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés, ou de documents qui ont été filmés, numérisés ou transposés d'une façon quelconque sous forme électronique, dont la fiabilité dépend des contrôles sur leur préparation ou leur mise à jour.

A32. La Norme ISA 520 fournit de plus amples modalités d'application concernant la fiabilité des données utilisées pour les besoins de la définition de procédures analytiques en tant que contrôles de substance¹³.

A33. La Norme ISA 240 traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur a des raisons de penser qu'un document peut ne pas être authentique, ou a pu être modifié sans que cette modification lui ait été révélée¹⁴.

¹³ Norme ISA 520, paragraphe 5(a).

¹⁴ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 13.

ELEMENTS PROBANTS

Fiabilité des informations produites par un expert désigné par la direction (Voir par. 8)

- A34. L'établissement des états financiers d'une entité peut requérir une expertise dans un domaine autre que celui de la comptabilité ou de l'audit, par exemple des calculs actuariels, des évaluations ou des données industrielles. L'entité peut employer ou missionner des experts dans ces domaines afin d'obtenir les expertises nécessaires pour l'établissement des états financiers. Le fait de ne pas avoir recours à des experts lorsque de telles expertises s'avèrent nécessaires accroît les risques d'anomalies significatives.
- A35. Lorsque les informations à utiliser en tant qu'éléments probants ont été préparées sur la base des travaux d'un expert désigné par la direction, les exigences du paragraphe 8 de la présente Norme ISA s'appliquent. Par exemple, une personne ou un organisme peut avoir une expertise dans l'application de modèles destinés à estimer la juste valeur de titres pour lesquels il n'existe pas de données observables sur le marché. Si la personne ou l'organisme s'appuie sur cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans l'établissement de ses états financiers, cette personne ou cet organisme est considéré comme un expert désigné par la direction et le paragraphe 8 s'applique alors. Si, en revanche, la personne ou l'organisme fournit simplement à l'entité des données sur les prix concernant des opérations privées que cette dernière ne peut se procurer par ailleurs et qu'elle utilise pour ses propres méthodes d'estimation, ces informations, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises aux exigences du paragraphe 7 de la présente Norme ISA, mais ne sont pas à considérer comme l'utilisation par l'entité des travaux d'un expert désigné par la direction.
- A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour répondre aux exigences du paragraphe 8 de la présente Norme ISA, peuvent dépendre de facteurs tels que :
- La nature et la complexité du sujet auquel se rapportent les travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - Les risques d'anomalies significatives attachés au sujet ;
 - La disponibilité d'autres sources d'éléments probants ;
 - La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - Le fait que l'expert désigné par la direction soit employé par l'entité, ou qu'il s'agisse d'un tiers missionné par elle pour rendre les services en question ;
 - La mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou une influence sur les travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - Le fait que l'expert désigné par la direction soit ou non soumis à des normes techniques de travail ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité ;
 - La nature et l'étendue des éventuels contrôles au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction ;

ELEMENTS PROBANTS

- Les connaissances et l'expérience de l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert désigné par la direction ;
- L'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(a))

A37. La compétence a trait à la nature et au niveau d'expertise de l'expert désigné par la direction. L'aptitude a trait à la capacité de l'expert désigné par la direction à exercer sa compétence en la circonstance. Cette aptitude varie en fonction de facteurs tels que le lieu géographique, le temps et les ressources disponibles. L'objectivité concerne l'impact possible de biais, d'un conflit d'intérêts ou l'influence d'autres personnes sur le jugement professionnel ou technique de l'expert désigné par la direction. La compétence, l'aptitude et l'objectivité d'un expert désigné par la direction, et les éventuels contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de cet expert, sont des facteurs importants au regard de la fiabilité de toute information produite par un expert désigné par la direction.

A38. Les informations concernant la compétence, l'aptitude et l'objectivité d'un expert désigné par la direction peuvent provenir de différentes sources, telles que :

- L'expérience personnelle passée concernant les travaux de cet expert ;
- Des entretiens avec cet expert ;
- Des entretiens avec d'autres personnes qui connaissent les travaux de cet expert ;
- La connaissance des qualifications de l'expert, de son affiliation à un corps professionnel ou un organisme relevant du secteur d'activité, de son autorisation à exercer, ou de toute autre forme de reconnaissance extérieure ;
- La documentation ou les ouvrages publiés par cet expert ;
- Un expert de l'auditeur, le cas échéant, qui assiste ce dernier pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux informations produites par l'expert désigné par la direction.

A39. Pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par la direction, il convient notamment de prendre en compte le fait que les travaux de cet expert sont ou non soumis à des normes de travail techniques ou autres règles professionnelles ou du secteur d'activité, par exemple des normes éthiques et autres exigences d'un corps professionnel ou d'une association relevant du secteur d'activité, des normes d'accréditation d'un organisme accordant des autorisations d'exercer, ou autres exigences imposées par la loi ou la réglementation.

A40. Les autres points susceptibles d'être pertinents sont par exemple :

- La compétence de l'expert désigné par la direction au regard du sujet pour lequel les travaux de cet expert seront utilisés, y compris les secteurs de spécialisation de l'expert dans son domaine d'activité. Un actuaire peut par exemple être spécialisé

ELEMENTS PROBANTS

dans l'assurance des biens et des victimes, mais n'avoir qu'une expertise limitée dans le calcul des pensions ;

- La compétence de l'expert désigné par la direction en matière de règles comptables, par exemple sa connaissance des hypothèses et des méthodes, y compris des modèles le cas échéant, qui sont compatibles avec le référentiel comptable applicable ;
- L'existence, le cas échéant, d'évènements imprévus, de changements dans les conditions, ou d'éléments probants recueillis à partir des résultats des procédures d'audit, indiquant qu'il peut être nécessaire de reconsidérer au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, l'évaluation faite initialement de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert désigné par la direction.

A41. Un large éventail de circonstances peuvent porter atteinte à l'objectivité de l'expert désigné par la direction, par exemple des conflits d'intérêts personnels, des menaces liées à la représentation, la familiarité, l'auto-révision et l'intimidation. Des mesures de sauvegarde peuvent réduire de telles menaces, et peuvent venir soit de structures externes (par exemple la profession à laquelle appartient l'expert désigné par la direction, la législation ou la réglementation), soit de l'environnement dans lequel l'expert désigné par la direction exerce son activité (par exemple des politiques et des procédures de contrôle qualité).

A42. Bien que les mesures de sauvegarde ne puissent pas éliminer toutes les menaces pesant sur l'objectivité de l'expert désigné par la direction, certaines de ces menaces, telles que l'intimidation, peuvent être moins importantes pour un expert missionné par l'entité que pour un expert employé par celle-ci, et l'efficacité de mesures de sauvegarde, telles que les politiques et les procédures de contrôle qualité, peuvent être plus grandes. Le fait d'être un employé de l'entité étant toujours une menace pour l'objectivité, un expert employé par l'entité ne peut généralement pas être considéré comme plus susceptible d'être objectif que les autres employés de l'entité.

A43. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert missionné par l'entité, il peut être pertinent de discuter avec la direction et cet expert de tous les intérêts ou relations qui pourraient porter atteinte à son objectivité, et de toutes les mesures de sauvegarde applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles l'expert est soumis, et d'apprécier si ces mesures de sauvegarde sont adéquates. Les intérêts et les relations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité sont par exemple :

- Des intérêts financiers ;
- Des relations d'affaires ou personnelles ;
- La prestation d'autres services.

Prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(b))

ELEMENTS PROBANTS

A44. La prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction passe par la connaissance des domaines d'expertise concernés. La connaissance de ces domaines d'expertise peut être acquise en liaison avec l'évaluation que fait l'auditeur de sa propre capacité à évaluer les travaux de l'expert désigné par la direction ou de la nécessité de désigner son propre expert à cette fin¹⁵.

A45. A cet effet, l'auditeur peut par exemple se demander :

- Si le domaine d'activité de l'expert inclut des spécialités qui sont pertinentes pour l'audit ;
- S'il existe des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences réglementaires ou légales ;
- Quelles sont les hypothèses et les méthodes utilisées par l'expert désigné par la direction, et si celles-ci sont généralement reconnues dans le domaine d'activité de l'expert et appropriées pour les besoins de l'élaboration de l'information financière ;
- Quelle est la nature des données ou des informations internes et externes que l'expert désigné par la direction utilise.

A46. Lorsque l'entité missionne un expert, il existe généralement une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert. L'examen de cet accord, lors de la prise de connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction, peut aider l'auditeur à apprécier le caractère approprié des aspects suivants pour les besoins de l'audit :

- La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ;
- Les rôles et responsabilités respectifs de la direction et de cet expert ; et
- La nature, le calendrier et le champ de la communication entre la direction et cet expert, y compris la forme et le contenu des rapports à fournir par l'expert.

A47. Dans le cas d'un expert employé par l'entité, l'existence d'un accord écrit de ce type est moins probable. Se renseigner auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peut être, pour l'auditeur, le moyen le plus approprié d'acquérir la connaissance nécessaire.

Evaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction (Voir par. 8(c))

A48. Lors de l'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction en tant qu'éléments probants pour une assertion donnée, les éléments à prendre en compte peuvent être :

¹⁵ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, paragraphe 7.

ELEMENTS PROBANTS

- La pertinence et le caractère raisonnable des résultats et des conclusions de cet expert, leur cohérence avec d'autres éléments probants, et de déterminer s'ils ont été correctement reflétés dans les états financiers ;
- Dans le cas où les travaux de l'expert l'ont conduit à utiliser des hypothèses et des méthodes, la pertinence et le caractère approprié de ces dernières; et
- Dans le cas où les travaux de l'expert ont impliqué un recours important à des données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Informations produites par l'entité et utilisées par l'auditeur pour les besoins de l'audit (Voir par. 9(a) – (b))

A49. Les informations produites par l'entité qui sont utilisées par l'auditeur dans le cadre de la réalisation des procédures d'audit nécessitent d'être suffisamment complètes et exactes pour lui permettre de considérer que les éléments probants recueillis sont fiables. Par exemple, l'efficacité de l'audit des produits, réalisé en appliquant des prix standards au volume des ventes enregistré, dépend de l'exactitude des informations relatives aux prix, de l'exhaustivité et de l'exactitude de celles relatives au volume des ventes. De même, si l'auditeur a l'intention de tester une population (par exemple des règlements) pour un attribut donné (par exemple l'autorisation), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle les éléments sont sélectionnés en vue du test est incomplète.

A50. La collecte des éléments probants quant à l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations peut coïncider avec la réalisation de la procédure d'audit appliquée à ces informations dès lors que l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir recueilli des éléments probants quant à l'exactitude et l'exhaustivité de telles informations en effectuant des tests sur les contrôles relatifs à l'établissement et au suivi de ces informations. Toutefois, dans certaines situations, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A51. Dans certains cas, l'auditeur peut souhaiter utiliser les informations produites par l'entité pour d'autres besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut vouloir utiliser les mesures de performance de l'entité pour les besoins des procédures analytiques, ou utiliser les informations produites par l'entité dans le cadre de ses mesures de suivi, telles que les rapports de la fonction d'audit interne. Dans ces cas-là, le caractère approprié des éléments probants recueillis dépend de si les informations sont suffisamment précises ou détaillées pour les besoins de l'auditeur. Par exemple, les mesures de performance utilisées par la direction peuvent ne pas être assez précises pour permettre à l'auditeur de détecter des anomalies significatives.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue de recueillir des éléments probants (Voir par. 10)

ELEMENTS PROBANTS

A52. Un test efficace fournit des éléments probants appropriés qui, pris avec d'autres éléments probants recueillis ou à recueillir, seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lors de la sélection d'éléments à des fins de tests, l'auditeur est tenu, selon le paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser en tant qu'éléments probants ; l'efficacité (suffisance) est un autre aspect important à prendre en considération lors de la sélection des éléments en vue de tests. Les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments sont :

- (a) La sélection de tous les éléments (examen à 100%) ;
- (b) La sélection d'éléments spécifiques ; et
- (c) Les sondages.

La mise en œuvre de l'un ou d'une combinaison de ces moyens pour sélectionner les éléments peut être plus ou moins appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives en relation avec l'assertion testée, la faisabilité et l'efficacité de ces différents moyens.

Sélection de tous les éléments

A53. L'auditeur peut décider que le plus approprié sera d'examiner l'ensemble de la population des éléments composant un flux d'opérations ou un solde de compte (ou une strate à l'intérieur de cette population). Un examen à 100% est peu probable dans le cas des tests de procédures mais il est en revanche plus courant pour les vérifications de détail. Un examen à 100% peut être approprié lorsque, par exemple :

- La population est constituée d'un petit nombre d'éléments mais de valeur élevée ;
- Il existe un risque important et les autres moyens ne fournissent pas des éléments probants suffisants et appropriés ; ou
- La nature répétitive d'un calcul ou d'autres processus de traitement automatique par un système d'information fait qu'un examen à 100% est efficace par rapport à son coût.

Sélection d'éléments spécifiques

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques dans une population. Cette décision de l'auditeur peut reposer notamment sur des facteurs tels que sa connaissance de l'entité, les risques évalués d'anomalies significatives, et les attributs de la population testée. La sélection d'éléments spécifiques sur la base du jugement est sujette au risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- *Des éléments de forte valeur ou éléments-clés.* L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques à l'intérieur d'une population en raison de leur valeur élevée, ou parce qu'ils présentent certains autres attributs, par exemple

ELEMENTS PROBANTS

des éléments de nature suspecte, inhabituelle, particulièrement sujets à des risques, ou ayant un historique d'erreur ;

- *Tous les éléments dépassant un certain montant.* L'auditeur peut décider d'examiner des éléments dont la valeur enregistrée dépasse un certain montant afin de vérifier une proportion importante du total des montants d'un flux d'opérations ou du solde d'un compte ;
- *Des éléments en vue d'obtenir des informations.* L'auditeur peut examiner des éléments pour obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou celle des opérations.

A55. Bien qu'un examen sélectif d'éléments spécifiques à partir d'un flux d'opérations ou d'un solde de compte soit souvent un moyen efficace pour recueillir des éléments probants, il ne constitue pas un sondage. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments sélectionnés de cette manière ne peuvent pas être extrapolés à l'ensemble de la population ; en conséquence, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas d'éléments probants sur le restant de la population.

Sondages en audit

A56. Les sondages en audit sont conçus pour permettre de tirer des conclusions pour l'ensemble d'une population en se basant sur des tests effectués sur un échantillon de cette population. Les sondages sont explicités dans la Norme ISA 530¹⁶.

Incohérence entre les éléments probants ou doute sur leur fiabilité (Voir par. 11)

A57. Le fait de recueillir des éléments probants provenant de sources différentes ou dont la nature diffère peut permettre de mettre en évidence qu'un élément probant n'est pas fiable, par exemple lorsque des éléments probants recueillis à partir d'une source donnée sont incohérents avec ceux recueillis à partir d'une autre source. Cela peut être le cas lorsque les réponses de la direction, des auditeurs internes et d'autres personnes à des demandes d'information sont incohérentes entre elles, ou lorsque les réponses des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à des demandes d'informations soumises en vue de corroborer les réponses de la direction sont incohérentes avec ces dernières. La Norme ISA 230 inclut une diligence requise spécifique en matière de documentation lorsque l'auditeur relève une information incohérente avec sa conclusion finale sur un point important¹⁷.

¹⁶ Norme ISA 530, *Sondages en audit*.

¹⁷ Norme ISA 230, *Documentation d'Audit*, paragraphe 11.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 501, Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number : 978-1-60815-318-3.

ÉLÉMENTS PROBANTS – CONSIDÉRATIONS SUPPLÉMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPÉCIFIQUES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 501**ÉLÉMENTS PROBANTS – CONSIDÉRATIONS
SUPPLÉMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPÉCIFIQUES**(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes
à compter du 15 décembre 2009)**SOMMAIRE**

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Diligences requises	
Stocks	4 – 8
Procès et litiges	9 – 12
Informations sectorielles	13
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Stocks	A1 – A16
Procès et litiges	A17 – A25
Informations sectorielles	A26 – A27

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 501, *Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de la prise en compte par l'auditeur, lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés conformément à la Norme ISA 330¹, à la Norme ISA 500² et aux autres Normes ISA concernées, de certains aspects particuliers touchant aux stocks, aux procès et litiges impliquant l'entité et aux informations sectorielles dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :
 - (a) L'existence et l'état des stocks ;
 - (b) Le recensement exhaustif des procès et litiges impliquant l'entité ; et
 - (c) La présentation et les informations à fournir concernant les informations sectorielles conformément au référentiel comptable applicable.

Diligences requises

Stocks

4. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état de la manière suivante :
 - (a) En étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin (Voir par. A1 – A3)
 - (i) D'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ; (Voir par. A4)
 - (ii) D'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ; (Voir par. A5)
 - (iii) D'inspecter les stocks ; et (Voir par. A6)

¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

² Norme ISA 500, *Éléments probants*.

ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

- (iv) De tester des comptages ; et (Voir par. A7 – A8)
 - (b) En mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux de l'entité pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks.
5. Lorsque la prise d'inventaire physique des stocks se fait à une date autre que celle des états financiers, l'auditeur doit, en plus des procédures requises au paragraphe 4, mettre en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants afin de déterminer si les mouvements de stocks entre la date de leur comptage et la date des états financiers sont correctement enregistrés. (Voir par. A9 – A11)
 6. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit réaliser ou observer quelques comptages physiques à une autre date et mettre en œuvre des procédures d'audit sur les opérations intervenues entre les deux dates.
 7. Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants sur l'existence et l'état des stocks. Si cela n'est pas réalisable, il doit modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)³. (Voir par. A12 – A14)
 8. Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en réalisant une ou deux des procédures suivantes :
 - (a) Demander au tiers une confirmation des quantités de stocks détenus pour le compte de l'entité et de leur état ; (Voir par. A15)
 - (b) Effectuer une inspection ou d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance. (Voir par. A16)

Procès et litiges

9. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Voir par. A17-A19)
 - (a) Des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseil juridique interne de l'entité ;

³ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

- (b) La revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité ;
 - (c) L'examen des comptes d'honoraires juridiques. (Voir par. A20)
10. Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait un risque d'anomalies significatives concernant des procès ou des litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, il doit, en plus des procédures requises par d'autres Normes ISA, s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité. Pour ce faire, l'auditeur doit envoyer au conseil juridique externe de l'entité une lettre de demande d'informations préparée par la direction en l'invitant à communiquer directement avec l'auditeur. Si la loi, la réglementation ou les règles juridiques d'un corps professionnel interdisent au conseil juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives. (Voir par. A21 – A25)
11. Si :
- (a) La direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseil juridique externe de l'entité ou à rencontrer celui-ci, ou si le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou s'il lui est interdit d'y répondre ; et
 - (b) L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives,
- il doit modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Déclarations écrites

12. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les procès et litiges connus ou potentiels dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été communiqués, sont enregistrés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Informations sectorielles

13. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication dans les états financiers des informations sectorielles, conformément au référentiel comptable applicable de la manière suivante : (Voir par. A26)
- (a) En acquérant une connaissance des méthodes utilisées par la direction pour établir les informations sectorielles, (Voir par. A27) et :

ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

- (i) En appréciant si ces méthodes sont susceptibles de produire des informations à fournir conformément au référentiel comptable applicable ; et
 - (ii) Si besoin, en testant l'application de ces méthodes ; et
- (b) En mettant en œuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures appropriées dans les circonstances.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Stocks

Présence à l'inventaire physique des stocks (Voir par. 4(a))

- A1. La direction définit généralement des procédures pour le comptage physique des stocks au moins une fois par an, afin de disposer d'une base pour l'établissement des états financiers et, le cas échéant, pour s'assurer de la fiabilité du système d'inventaire permanent de l'entité.
- A2. La présence à l'inventaire physique des stocks conduit :
- À inspecter les stocks pour s'assurer de leur existence et apprécier leur état physique, et à tester des comptages ;
 - À observer le respect des instructions de la direction et l'application des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats du comptage physique des stocks ; et
 - À recueillir des éléments probants sur la fiabilité des procédures de comptage de la direction.

Ces procédures peuvent servir de tests de procédures ou de contrôles de substance, en fonction de l'évaluation des risques par l'auditeur, de l'approche planifiée et des procédures spécifiques réalisées.

- A3. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la planification de la présence à l'inventaire physique des stocks (ou lors de la définition et de la réalisation des procédures d'audit prévues aux paragraphes 4 – 8 de la présente Norme ISA) sont, par exemple :
- Les risques d'anomalies significatives concernant les stocks ;
 - La nature du contrôle interne concernant les stocks ;
 - La possibilité ou non que des procédures adéquates soient mises en place et que des instructions correctes soient émises pour la prise d'inventaire physique des stocks ;
 - Le calendrier de la prise d'inventaire physique des stocks ;

ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

- La présence ou non d'un système d'inventaire permanent au sein de l'entité ;
- Les sites dans lesquels les stocks sont entreposés, y compris leur importance relative et les risques d'anomalies significatives dans chacun des sites, afin de déterminer dans quels sites l'observation de l'inventaire est appropriée. La Norme ISA 600⁴ traite de la participation d'autres auditeurs et peut, par conséquent, être pertinente si cette participation concerne la présence à l'inventaire physique des stocks dans un site éloigné ;
- La nécessité ou non de l'assistance d'un expert désigné par l'auditeur. La Norme ISA 620⁵ traite de l'utilisation d'un expert désigné par l'auditeur afin de l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Évaluation des instructions et des procédures de la direction (Voir par. 4(a)(i))

A4. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de l'évaluation des instructions et des procédures de la direction pour l'enregistrement et le contrôle du comptage physique des stocks consistent, par exemple, à savoir si celles-ci intègrent :

- L'application de mesures de contrôle appropriées ; par exemple, la collecte des bons de comptage utilisés, le suivi des bons de comptage non utilisés et les procédures de comptage et de recomptage ;
- L'identification correcte du stade d'avancement des travaux en cours, des stocks à rotation lente, des articles obsolètes ou endommagés, et des stocks détenus par un tiers, par exemple en consignation ;
- Les procédures utilisées pour estimer les quantités physiques, le cas échéant, par exemple lorsqu'il est nécessaire d'estimer la quantité physique d'un tas de charbon ;
- Le contrôle des mouvements de stock entre les aires de stockage ainsi que les réceptions et les expéditions de stocks avant et après la date de césure de la période.

Observation de l'application des procédures de comptage de la direction (Voir par. 4(a)(ii))

A5. L'observation de l'application des procédures de comptage de la direction, par exemple celles concernant les mouvements de stocks avant, pendant et après les comptages, aide l'auditeur à recueillir des éléments probants sur le fait que les instructions et les procédures de comptage de la direction sont conçues et mises en œuvre de manière adéquate. De plus, l'auditeur peut obtenir copie des informations relatives à la césure de la période, telles que le détail des mouvements de stocks, pour l'aider à mettre en œuvre des procédures d'audit sur le suivi de ces mouvements à une date ultérieure.

⁴ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

⁵ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*.

Inspection des stocks (Voir par. 4(a)(iii))

A6. L'inspection des stocks lors de la prise d'inventaire physique aide l'auditeur à vérifier l'existence des stocks (mais pas nécessairement la propriété de ces stocks), et à identifier, par exemple, les stocks obsolètes, endommagés ou anciens.

Tests de comptages (Voir par. 4(a)(iv))

A7. Tester des comptages réalisés, par exemple, en pointant des articles sélectionnés à partir des bons de comptage de la direction avec les relevés d'inventaire et inversement, fournissent des éléments probants quant à l'exhaustivité et l'exactitude de ces relevés.

A8. Outre la trace écrite des tests de comptage qu'il a réalisés, l'obtention de copies des documents complets de comptage des stocks établis par la direction aide l'auditeur à mettre en œuvre ultérieurement des procédures d'audit en vue de déterminer si les documents d'inventaire finaux de l'entité reflètent avec précision les résultats réels des comptages de stocks.

Prise d'inventaire physique des stocks effectuée à une date autre que celle des états financiers
(Voir par. 5)

A9. Pour des raisons pratiques, la prise d'inventaire physique peut être effectuée à une ou à des dates autres que celle des états financiers. Ceci peut être fait que la direction détermine les quantités en stock par une prise d'inventaire physique annuelle ou par un système d'inventaire permanent. Dans les deux cas, l'efficacité de la conception, de la mise en place et du suivi des contrôles sur les mouvements de stocks permet de déterminer si la prise d'inventaire physique à une ou à des dates autres que celle des états financiers est appropriée pour répondre aux besoins de l'audit. La Norme ISA 330 définit les diligences requises et les modalités d'application concernant les contrôles de substance effectués à une date intermédiaire⁶.

A10. Lorsqu'il existe un système d'inventaire permanent, la direction peut effectuer des comptages physiques ou d'autres tests pour s'assurer de la fiabilité des informations portant sur les quantités en stock incluses dans la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité. Dans certains cas, la direction ou l'auditeur peut constater des différences entre la comptabilité d'inventaire permanent et les quantités physiques réelles en stock ; ces différences peuvent indiquer que les contrôles exercés sur les mouvements de stock ne fonctionnent pas efficacement.

A11. Parmi les aspects pertinents à prendre en compte lors de la conception des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants pour déterminer si les mouvements dans les quantités en stock entre la ou les dates de comptage et les documents d'inventaire finaux sont correctement enregistrés, il y a lieu d'apprécier :

- Si la comptabilité d'inventaire permanent est correctement ajustée ;

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 22–23.

- La fiabilité de la comptabilité d'inventaire permanent de l'entité ;
- Les raisons expliquant les différences importantes entre les informations obtenues au cours des comptages physiques et la comptabilité d'inventaire permanent.

Impossibilité d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks (Voir par. 7)

A12. Dans certains cas, la présence aux comptages de l'inventaire physique des stocks peut s'avérer infaisable en pratique. Ceci peut être dû à des facteurs tels que la nature et la localisation des stocks, par exemple lorsque les stocks sont entreposés dans un site qui peut poser des problèmes de sécurité à l'auditeur. Toutefois, un inconvénient d'ordre général pour l'auditeur n'est pas suffisant pour justifier sa décision que la présence à la prise d'inventaire est impraticable. De plus, ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 200⁷, les difficultés, le temps ou les coûts correspondants ne sont pas en soi des raisons valables pour que l'auditeur ne mette pas en œuvre une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas d'alternative ou pour qu'il se satisfasse d'éléments probants moins persuasifs.

A13. Dans certains cas où la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, des procédures d'audit alternatives, par exemple l'inspection de la documentation relative aux ventes postérieures d'articles en stock spécifiques acquis ou achetés avant la prise de l'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état des stocks.

A14. Dans d'autres cas, cependant, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks par la mise en œuvre de procédures d'audit alternatives. En pareils cas, la Norme ISA 705 (Révisée) requiert de l'auditeur de modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit en raison d'une limitation dans l'étendue de ses travaux⁸.

Stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers (Voir par. 8(a))

Confirmation (Voir par. 8(a))

A15. La Norme ISA 505⁹ définit les diligences requises et les modalités d'application concernant la réalisation de procédures de confirmations externes.

Autres procédures d'audit (Voir par. 8(b))

A16. En fonction des circonstances, par exemple lorsque les informations qui sont obtenues font naître un doute quant à l'intégrité et à l'objectivité du tiers, l'auditeur peut estimer approprié de mettre en œuvre des procédures d'audit en lieu et place, ou en complément,

⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe A50.

⁸ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 13.

⁹ Norme ISA 505, *Confirmations externes*.

d'une demande de confirmation du tiers. Ces procédures d'audit peuvent être, par exemple :

- La présence d'un autre auditeur ou un accord avec ce dernier, pour assister à la prise d'inventaire physique des stocks effectuée par le tiers, si cela est réalisable ;
- L'obtention d'un rapport d'un autre auditeur, ou d'un rapport de l'auditeur de la société de service, sur le caractère adéquat du contrôle interne du tiers aux fins de s'assurer que les stocks sont correctement comptés et sécurisés de manière adéquate ;
- L'inspection de la documentation relative aux stocks détenus par des tiers, par exemple les bons de réception des magasins ;
- La demande de confirmations auprès d'autres tiers lorsque les stocks ont été donnés en garantie.

Procès et litiges

Exhaustivité du recensement des procès et des litiges (Voir par. 9)

A17. Les procès et litiges auxquels l'entité est partie peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers et, dès lors, nécessiter une information à fournir ou un enregistrement dans les états financiers.

A18. En complément des procédures identifiées au paragraphe 9, d'autres procédures pertinentes, telles que l'utilisation des informations obtenues à partir des procédures d'évaluation des risques réalisées dans le cadre de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, permettent à l'auditeur de prendre connaissance des procès ou des litiges impliquant l'entité.

A19. Les éléments probants recueillis dans le but d'identifier des procès et litiges qui peuvent engendrer un risque d'anomalies significatives peuvent aussi fournir des éléments probants concernant d'autres questions à prendre en compte, telles que l'estimation ou l'évaluation relative aux procès ou litiges. La Norme ISA 540¹⁰ définit les diligences requises et les modalités d'application concernant la prise en compte par l'auditeur des procès et litiges requérant des estimations comptables ou des informations à fournir dans les états financiers.

Examen des comptes d'honoraires juridiques (Voir par. 9(c))

A20. En fonction des circonstances, l'auditeur peut juger approprié d'examiner des documents de base liés aux procès et litiges, comme par exemple les notes d'honoraires juridiques, lors de l'examen des comptes d'honoraires juridiques.

Communication avec le conseil juridique externe de l'entité (Voir par. 10 – 11)

¹⁰ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.*

ELEMENTS PROBANTS – CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPECIFIQUES

- A21. La communication directe avec le conseil juridique externe de l'entité aide l'auditeur à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence potentielle de procès et de litiges et à déterminer si les estimations faites par la direction de leurs conséquences financières, y compris les coûts associés, sont raisonnables.
- A22. Dans certains cas, l'auditeur peut chercher à établir une communication directe avec le conseil juridique externe de l'entité en adressant une lettre de demande générale d'informations. Dans cette lettre, l'auditeur invite le conseil juridique externe de l'entité à l'informer de tout procès ou litige dont le conseil est au courant, et à lui donner une estimation de l'issue du procès ou du litige, ainsi que des conséquences financières, y compris des coûts associés.
- A23. Lorsque l'auditeur considère qu'il est peu probable que le conseil juridique externe de l'entité réponde de manière appropriée à une lettre de demande générale d'informations, par exemple si le corps professionnel auquel appartient le conseil lui interdit de répondre à ce genre de lettre, l'auditeur peut chercher à établir une communication directe en adressant une lettre de demande spécifique d'informations. À titre d'exemple, une lettre de demande spécifique d'informations pourra inclure :
- (a) Une liste des procès et litiges ;
 - (b) Lorsqu'elle est disponible, l'évaluation de la direction de l'issue de chacun des procès et litiges recensés et de leurs conséquences financières, y compris des coûts associés ; et
 - (c) Une demande au conseil juridique externe de l'entité l'invitant à confirmer le caractère raisonnable de l'évaluation de la direction et à fournir à l'auditeur des informations complémentaires s'il considère que la liste des procès et litiges est incomplète ou incorrecte.
- A24. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut aussi estimer nécessaire de rencontrer le conseil juridique externe de l'entité pour discuter avec lui de l'issue de procès ou de litiges. Cela peut être le cas, par exemple :
- Lorsque l'auditeur considère que la question comporte un risque important ;
 - Lorsque la question est complexe ;
 - Lorsqu'il existe un désaccord entre la direction de l'entité et le conseil juridique externe de l'entité.

De telles rencontres exigent normalement l'autorisation de la direction et sont tenues en la présence d'un représentant de la direction.

- A25. Conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)¹¹, l'auditeur est tenu de dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments

¹¹ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 49.

probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Les éléments probants portant sur l'état des procès et litiges jusqu'à la date de son rapport d'audit peuvent être recueillis par des demandes d'informations auprès des membres de la direction, y compris auprès du conseil juridique interne de l'entité, responsables de ces questions. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir besoin d'obtenir des informations à jour de la part du conseil juridique externe de l'entité.

Informations sectorielles (Voir par. 13)

A26. En fonction du référentiel comptable applicable, l'entité peut être tenue de ou autorisée à fournir des informations sectorielles dans ses états financiers. Les obligations de l'auditeur concernant la présentation et la communication des informations sectorielles sont à considérer en relation avec les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre les procédures d'audit qui seraient nécessaires pour exprimer une opinion sur des informations sectorielles présentées isolément.

Connaissance des méthodes suivies par la direction (Voir par. 13(a))

A27. En fonction des circonstances, les points à prendre en compte lorsque l'auditeur prend connaissance des méthodes employées par la direction pour élaborer des informations sectorielles et qu'il détermine si ces méthodes sont susceptibles de produire des informations à fournir conformes au référentiel comptable applicable, comprennent par exemple :

- Les ventes, les transferts et les charges entre les secteurs, ainsi que l'élimination des montants inter-secteurs ;
- Les comparaisons avec les budgets et autres résultats attendus, par exemple le pourcentage des résultats opérationnels par rapport aux ventes ;
- La répartition des actifs et des coûts entre les secteurs ;
- La cohérence avec les périodes précédentes et le caractère adéquat des informations fournies pour expliquer ces incohérences.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 505, Confirmations externes

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

CONFIRMATIONS EXTERNES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 505**CONFIRMATIONS EXTERNES**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants.....	2 – 3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Diligences requises	
Procédures de confirmation externe.....	7
Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation	8 – 9
Résultats des procédures de confirmation externe	10 – 14
Confirmations négatives.....	15
Évaluation des éléments obtenus.....	16
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures de confirmation externe.....	A1 – A7
Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation	A8 – A10
Résultats des procédures de confirmation externe	A11 – A22
Confirmations négatives.....	A23
Évaluation des éléments obtenus.....	A24 – A25

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 505, *Confirmations externes*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

CONFIRMATIONS EXTERNES

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures de confirmation externe pour recueillir des éléments probants en application des exigences de la Norme ISA 330¹ et de la Norme ISA 500². La présente Norme ne traite pas des demandes d'informations concernant les procès et litiges, qui sont traités dans la Norme ISA 501³.

Procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants

2. La Norme ISA 500 précise que la fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances individuelles de leur obtention⁴. La présente norme ISA précise également les caractéristiques générales suivantes applicables aux éléments probants⁵ :

- Un élément probant est plus fiable lorsqu'il est recueilli à partir d'une source externe indépendante de l'entité ;
- Un élément probant recueilli directement par l'auditeur est plus fiable qu'un élément probant recueilli indirectement ou par déduction ;
- Un élément probant est plus fiable lorsqu'il existe sous une forme matérielle, soit un support papier ou sous forme électronique ou autre.

En conséquence, en fonction des circonstances de l'audit, les éléments probants provenant de confirmations de tiers reçues directement par l'auditeur peuvent être plus fiables que les éléments générés en interne par l'entité. La présente Norme ISA a pour but d'aider l'auditeur dans la conception et la réalisation des procédures de confirmation externe en vue de recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

3. D'autres Normes ISA reconnaissent l'importance des confirmations externes en tant qu'éléments probants, par exemple :
- La Norme ISA 330 traite des obligations de l'auditeur de définir et de mettre en œuvre une approche générale répondant aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent⁶. Par ailleurs, la Norme ISA 330 requiert que, quels que soient les risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur conçoive et mette

¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

² Norme ISA 500, *Éléments probants*.

³ Norme ISA 501, *Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques*.

⁴ Norme ISA 500, paragraphe A5.

⁵ Norme ISA 500, paragraphe A31.

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 5–6.

CONFIRMATIONS EXTERNES

en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie. L'auditeur est également tenu de déterminer si les procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance⁷.

- La Norme ISA 330 requiert que l'auditeur recueille des éléments probants d'autant plus persuasifs qu'il a évalué les risques à un niveau élevé⁸. À cette fin, l'auditeur peut accroître le volume des éléments ou recueillir des éléments qui sont plus pertinents ou fiables, ou les deux à la fois. Par exemple, il peut mettre davantage l'accent sur l'obtention d'éléments directement de tiers ou recueillir des éléments corroboratifs à partir de diverses sources indépendantes. La Norme ISA 330 indique également que les procédures de confirmation externe peuvent aider l'auditeur à recueillir des éléments probants avec le niveau de fiabilité élevé dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que ceux-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs⁹.
- La Norme ISA 240 précise que l'auditeur peut prévoir des demandes de confirmations en vue de corroborer davantage d'informations comme moyen de répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des assertions¹⁰.
- La Norme ISA 500 précise qu'une information d'une source indépendante de l'entité corroborant une information interne, telle que des confirmations externes, peut accroître l'assurance que l'auditeur obtient à partir d'éléments présents dans les documents comptables ou de déclarations faites par la direction¹¹.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il a recours aux procédures de confirmation externe, est de définir et de mettre en œuvre de telles procédures pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

⁷ Norme ISA 330, paragraphes 18–19.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A53.

¹⁰ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe A37.

¹¹ Norme ISA 500, paragraphes A8-A9.

CONFIRMATIONS EXTERNES

- (a) Confirmation externe – Éléments probants recueillis à partir d'une réponse écrite reçue d'un tiers directement par l'auditeur, sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens.
- (b) Demande de confirmation positive – Demande faite au tiers de répondre directement à l'auditeur, soit en précisant son accord ou son désaccord avec l'information mentionnée dans la demande, soit en fournissant l'information demandée.
- (c) Demande de confirmation négative – Demande faite au tiers de ne répondre directement à l'auditeur que s'il est en désaccord avec l'information mentionnée dans la demande.
- (d) Absence de réponse – Fait que le tiers ne répond pas, ou ne répond que partiellement, à une demande de confirmation positive, ou encore le fait qu'une demande de confirmation soit renvoyée à l'auditeur parce qu'elle n'est pas parvenue au destinataire.
- (e) Divergence – Une réponse qui met en évidence un écart entre l'information dont la confirmation a été demandée au tiers ou contenue dans les documents comptables de l'entité et celle fournie par le tiers.

Diligences requises**Procédures de confirmation externe**

7. Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :
 - (a) De déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ; (Voir par. A1)
 - (b) De sélectionner les tiers appropriés ; (Voir par. A2)
 - (c) De concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et (Voir par. A3 – A6)
 - (d) De procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivre le cas échéant. (Voir par. A7)

Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation

8. Si la direction refuse de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation, celui-ci doit :
 - (a) Demander à la direction quels sont les motifs de son refus et rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable de ces motifs ; (Voir par. A8)

CONFIRMATIONS EXTERNES

- (b) Évaluer les incidences du refus de la direction sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris du risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ; et (Voir par. A9)
 - (c) Mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives destinées à recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par. A10)
9. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir des procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)¹². Il doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)¹³.

Résultats des procédures de confirmation externe*Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation*

10. Lorsque l'auditeur identifie des facteurs qui font naître des doutes sur la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il doit recueillir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Voir par. A11 – A16)
11. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, il doit en évaluer les incidences sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit. (Voir par. A17)

Absence de réponse

12. Pour chaque absence de réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour recueillir des éléments probants pertinents et fiables. (Voir par. A18 – A19)

Cas où une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés

13. Lorsque l'auditeur considère qu'une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit alternatives ne fourniront pas les éléments probants que l'auditeur requiert. Si l'auditeur n'obtient pas de réponse à une telle demande, il doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). (Voir par. A20)

¹² Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 16.

¹³ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

CONFIRMATIONS EXTERNES

Divergences

14. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles sont, ou non, l'indication d'anomalies. (Voir par. A21 – A22)

Confirmations négatives

15. Les confirmations négatives fournissent des éléments probants moins convaincants que les confirmations positives. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours à des demandes de confirmations négatives comme seul contrôle de substance destiné à répondre à un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions que si tous les facteurs suivants sont réunis : (Voir par. A23)
- (a) L'auditeur a évalué le risque d'anomalies significatives à un niveau faible et a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée ;
 - (b) La population des éléments soumis à des procédures de confirmation négative comprend un grand nombre de soldes de comptes ou opérations homogènes et de faible valeur ;
 - (c) Un taux très bas de divergences est attendu ; et
 - (d) L'auditeur n'a pas connaissance de circonstances ou de conditions qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation négative à ignorer celles-ci.

Évaluation des éléments obtenus

16. L'auditeur doit apprécier si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires. (Voir par. A24-A25)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Procédures de confirmation externe***Sélection des informations à confirmer ou à demander* (Voir par. 7(a))

- A1. Les procédures de confirmation externe sont fréquemment utilisées pour confirmer ou demander des informations concernant des soldes de comptes et les éléments les composant. Elles peuvent aussi être utilisées pour confirmer les termes d'accords, de contrats ou d'opérations entre l'entité et d'autres tiers, ou pour confirmer l'absence de certaines conditions, tel qu'un « accord parallèle ».

Sélection des tiers appropriés (Voir par. 7(b))

- A2. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent plus d'éléments probants pertinents et fiables lorsqu'elles sont envoyées à un tiers dont l'auditeur pense qu'il a

CONFIRMATIONS EXTERNES

connaissance de l'information à confirmer. Par exemple, un cadre d'un établissement financier qui est bien informé des opérations ou des accords pour lesquels une confirmation est demandée peut être la personne au sein de cet établissement financier la plus à même de répondre à une telle demande.

Conception des demandes de confirmation (Voir Par 7(c))

- A3. La conception d'une demande de confirmation peut affecter directement le taux de réponses, ainsi que la fiabilité et la nature des éléments probants recueillis à partir des réponses.
- A4. Les facteurs à prendre en considération lors de la conception des demandes de confirmation comprennent :
- L'assertion concernée ;
 - Les risques spécifiques identifiés d'anomalies significatives, y compris les risques de fraudes ;
 - La forme et la présentation de la demande de confirmation ;
 - L'expérience passée relative à la mission d'audit ou à des missions similaires ;
 - La méthode de communication (par exemple sur support papier, sous forme électronique ou par d'autres moyens) ;
 - L'autorisation donnée par la direction aux tiers de répondre à l'auditeur ou l'incitation à le faire. Les tiers peuvent souhaiter ne répondre à une demande de confirmation que si celle-ci contient l'autorisation de la direction de le faire ;
 - La capacité du tiers sélectionné à confirmer ou à fournir l'information demandée (par exemple, le montant des factures individuelles plutôt que le total).
- A5. Une demande de confirmation externe positive invite le tiers à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en indiquant son accord sur l'information donnée, soit en fournissant l'information. On peut s'attendre à ce qu'une réponse à une demande de confirmation positive fournisse généralement des éléments probants fiables. Il existe cependant un risque que le tiers puisse répondre à une demande de confirmation sans vérifier si l'information est correcte. L'auditeur peut réduire ce risque en utilisant des demandes de confirmation positive qui ne donnent pas le montant (ou d'autres informations) dans la demande elle-même, mais requièrent du tiers qu'il fournisse lui-même le montant ou les autres informations. Toutefois, l'utilisation de ce type de demandes de confirmation "en blanc" peut conduire à des taux de réponses moindres car il exige plus de travail de la part des tiers.
- A6. Afin de déterminer si les demandes sont correctement adressées au bon destinataire, il convient de vérifier une partie ou l'ensemble des adresses portées sur les demandes de confirmation avant leur envoi.

Suivi des demandes de confirmation (Voir par. 7(d))

CONFIRMATIONS EXTERNES

- A7. L'auditeur peut envoyer une nouvelle demande de confirmation lorsque la réponse à la demande précédente n'est pas arrivée dans un délai raisonnable. Par exemple, l'auditeur peut, après avoir revérifié l'adresse originale, envoyer une nouvelle demande ou une relance.

Refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation

Caractère raisonnable du refus de la direction (Voir par. 8(a))

- A8. Le refus de la direction de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation est une limitation à l'obtention des éléments probants que l'auditeur souhaite recueillir. Il est en conséquence tenu de s'enquérir des motifs de cette limitation. Un motif communément avancé est l'existence d'un litige ou d'une négociation en cours avec le tiers sélectionné, dont la résolution pourrait être affectée par une demande de confirmation inopportune. L'auditeur est tenu de rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable des motifs avancés en raison du risque que la direction puisse tenter de lui refuser l'accès à des éléments probants qui pourraient révéler l'existence d'une fraude ou d'une erreur.

Incidences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Voir par. 8(b))

- A9. L'auditeur peut conclure, à partir de l'évaluation décrite au paragraphe 8(b), qu'il pourrait être approprié de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau de l'assertion et de modifier les procédures d'audit planifiées conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)¹⁴. Par exemple, si le refus de la direction de demander une confirmation à un tiers ne présente pas un caractère raisonnable, ceci peut être l'indication d'un facteur de risque de fraudes qui requiert une évaluation conformément à la Norme ISA 240¹⁵.

Procédures d'audit alternatives (Voir par. 8(c))

- A10. Les procédures d'audit alternatives mises en œuvre peuvent être similaires à celles qui sont appropriées pour une absence de réponse, telles que décrites aux paragraphes A18–A19 de la présente Norme ISA. Ces procédures prendront également en compte les résultats de l'évaluation de l'auditeur faite en application du paragraphe 8(b) de la présente Norme ISA.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses reçues aux demandes de confirmation (Voir par. 10)

- A11. La Norme ISA 500 précise que, même lorsque des éléments probants sont recueillis à partir de sources externes à l'entité, il peut y avoir des circonstances qui en affectent la

¹⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 31.

¹⁵ Norme ISA 240, paragraphe 24.

CONFIRMATIONS EXTERNES

fiabilité¹⁶. Toutes les réponses comportent un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Un tel risque existe que la réponse soit obtenue sur support papier, sous forme électronique, ou par d'autres moyens. Les facteurs qui peuvent faire naître des doutes sur la fiabilité d'une réponse comprennent le fait que cette réponse :

- A été obtenue indirectement par l'auditeur ; ou
- Semble ne pas provenir du tiers sélectionné à l'origine.

- A12. Les réponses reçues par voie électronique, par exemple par télécopie ou courrier électronique, s'accompagnent de risques quant à leur fiabilité en raison du fait que la preuve de leur origine et de l'autorité de la personne qui répond peut être difficile à établir, et que des altérations peuvent être difficiles à détecter. L'auditeur et la personne qui répond peuvent établir un processus qui crée un environnement sécurisé pour la réception des réponses par voie électronique et qui compenserait ces risques. Si l'auditeur est satisfait qu'un tel processus est sécurisé et correctement contrôlé, la fiabilité des réponses concernées s'en trouve renforcée. Un processus de confirmation par voie électronique peut incorporer diverses techniques pour valider l'identité de l'expéditeur de ces informations, par exemple l'utilisation d'un cryptage, d'une signature électronique et de procédures pour vérifier l'authenticité du site Internet.
- A13. Lorsqu'un tiers a recours à une tierce personne pour coordonner et fournir les réponses aux demandes de confirmation, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures pour répondre aux risques que :
- (a) La réponse puisse ne pas émaner d'une source correcte ;
 - (b) La réponse puisse ne pas émaner d'une personne autorisée à la donner ; et que
 - (c) L'intégrité de la transmission puisse avoir été altérée.
- A14. L'auditeur est tenu selon la Norme ISA 500 de déterminer s'il est nécessaire de modifier ou d'ajouter des procédures pour dissiper les doutes sur la fiabilité de l'information à utiliser en tant qu'éléments probants¹⁷. Il peut choisir de vérifier la source et le contenu d'une réponse en contactant le tiers. Par exemple, lorsqu'un tiers répond par courrier électronique, l'auditeur peut lui téléphoner pour confirmer qu'il a bien, de fait, envoyé ladite réponse. Lorsque l'auditeur reçoit une réponse de manière indirecte (par exemple lorsque le tiers l'a indûment retournée à l'entité plutôt qu'à l'auditeur), il peut demander au tiers de lui répondre directement par écrit.
- A15. En elle-même, une réponse verbale à une demande de confirmation ne remplit pas les conditions d'une confirmation externe du fait qu'elle ne représente pas une réponse écrite directe à l'auditeur. Toutefois, après avoir reçu une réponse verbale à une demande de confirmation, l'auditeur peut, en fonction des circonstances, demander au tiers de lui répondre par écrit directement. Si aucune réponse n'est obtenue,

¹⁶ Norme ISA 500, paragraphe A31.

¹⁷ Norme ISA 500, paragraphe 11.

CONFIRMATIONS EXTERNES

conformément au paragraphe 12, l'auditeur recherche d'autres éléments probants pour confirmer l'information verbale obtenue.

- A16. Une réponse à une demande de confirmation peut contenir des restrictions de langage portant sur son utilisation. De telles restrictions n'invalident pas nécessairement la réponse en tant qu'élément probant.

Réponses non fiables (Voir par. 11)

- A17. Lorsque l'auditeur conclut qu'une réponse n'est pas fiable, il peut avoir besoin de réviser son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et de modifier en conséquence les procédures d'audit planifiées, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)¹⁸. Par exemple, une réponse non fiable peut être l'indication d'un risque de fraude qui requiert une évaluation en application de la Norme ISA 240¹⁹.

Absence de réponse (Voir par. 12)

- A18. Des procédures d'audit alternatives que l'auditeur peut mettre en œuvre sont par exemple :

- Pour les soldes des comptes de créances – l'examen d'encaissements subséquents spécifiques, de documents d'expédition et de vente proches de la date de clôture de la période ;
- Pour les soldes des comptes de dettes – l'examen de règlements subséquents ou de la correspondance avec des tierces personnes, ainsi que d'autres documents comptables, tels que des bons de réception de marchandises.

- A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit alternatives sont affectées par le compte et l'assertion concernés. Une absence de réponse à une demande de confirmation peut indiquer un risque d'anomalies significatives non identifié précédemment. Dans de telles situations, l'auditeur peut avoir besoin de réviser le risque évalué d'anomalies significatives au niveau de l'assertion, et de modifier les procédures d'audit planifiées conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)²⁰. Par exemple, un nombre moins important, ou plus important, de réponses aux demandes de confirmation que celui attendu, peut indiquer un facteur de risque de fraudes non identifié précédemment qui requiert une évaluation en application de la Norme ISA 240²¹.

Cas où une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 13)

¹⁸ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 24.

²⁰ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

²¹ Norme ISA 240, paragraphe 24.

CONFIRMATIONS EXTERNES

A20. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut identifier un risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions pour lequel une réponse à une demande de confirmation positive est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. De telles circonstances peuvent viser les cas où :

- L'information disponible pour corroborer la ou les assertions de la direction n'est disponible qu'à l'extérieur de l'entité ;
- Des facteurs spécifiques de risque de fraudes, tels que le risque que la direction contourne les contrôles, ou le risque de collusion qui peut impliquer un ou plusieurs membres du personnel et/ou la direction, ne permettent pas à l'auditeur de s'appuyer sur les éléments fournis par l'entité.

Divergences (Voir par. 14)

A21. Les divergences notées dans les réponses aux demandes de confirmation peuvent indiquer des anomalies ou des anomalies potentielles dans les états financiers. Lorsqu'une anomalie est identifiée, l'auditeur est tenu par la Norme ISA 240 d'apprécier si une telle anomalie est l'indication d'une fraude²². Les divergences peuvent servir de référence pour la qualité des réponses reçues de tiers similaires ou pour des comptes similaires. Elles peuvent aussi indiquer une ou plusieurs faiblesses du contrôle interne de l'entité portant sur l'élaboration de l'information financière.

A22. Certaines divergences ne reflètent pas des anomalies. Par exemple, l'auditeur peut conclure que des différences dans les réponses aux demandes de confirmation sont dues au calendrier, à l'évaluation ou à des erreurs matérielles dans les procédures de confirmation externe.

Confirmations négatives (Voir par. 15)

A23. L'absence de réponse à une demande de confirmation négative n'indique pas explicitement que le tiers sélectionné a reçu cette demande ou qu'il a vérifié l'exactitude de l'information contenue dans celle-ci. En conséquence, l'omission par un tiers de répondre à une demande de confirmation négative fournit des éléments probants beaucoup moins persuasifs qu'une réponse à une demande de confirmation positive. Les tiers peuvent aussi être beaucoup plus enclins à répondre à une demande de confirmation pour marquer leur désaccord lorsque l'information contenue dans la demande n'est pas en leur faveur, et beaucoup moins dans les autres cas. Par exemple, les détenteurs de comptes en banque seraient probablement plus disposés à répondre s'ils considèrent que le solde de leur compte porté dans la demande de confirmation est sous-évalué, mais moins enclins à le faire s'ils considèrent que ce même solde est surévalué. En conséquence, l'envoi de demandes de confirmation négative à des détenteurs de comptes en banque peut être une procédure utile pour déterminer si de

²² Norme ISA 240, paragraphe 35.

CONFIRMATIONS EXTERNES

tels soldes sont sous-évalués, mais il sera probablement peu efficace si l'auditeur recherche des éléments concernant leur surévaluation.

Évaluation des éléments obtenus (Voir par. 16)

- A24. Lors de l'évaluation des résultats des demandes individuelles de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :
- (a) Réponse par un tiers approprié marquant un accord avec les informations fournies dans la demande de confirmation, ou donnant les informations demandées sans divergence ;
 - (b) Réponse jugée non fiable ;
 - (c) Absence de réponse ; ou
 - (d) Réponse indiquant une divergence.
- A25. L'évaluation de l'auditeur, prise en compte avec les autres procédures d'audit qu'il a réalisées par ailleurs, peut l'aider à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires, conformément à la Norme ISA 330²³.

²³ Norme ISA 330, paragraphes 26–27.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 510, Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 510

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes
à compter du 15 décembre 2009) (*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Diligences requises	
Procédures d'audit	5 – 9
Conclusions et rapport d'audit	10 – 13
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'audit	A1 – A7
Conclusions et rapport d'audit	A8 – A9

Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur avec des opinions modifiées

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'une mission d'audit initiale. Les soldes d'ouverture incluent, en plus des montants reflétés dans les états financiers, des éléments devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements. Lorsque les états financiers comportent des données financières comparatives, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 710¹ s'appliquent également. La Norme ISA 300² comporte les diligences requises et les modalités d'application supplémentaires concernant les travaux à effectuer avant de commencer une mission d'audit initiale.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. Lors de la réalisation d'une mission d'audit initiale, l'objectif de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer :
 - (a) Si les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ; et
 - (b) Si des méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente dans ces états, conformément au référentiel comptable applicable.

Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :
 - (a) Mission d'audit initiale – Mission dans laquelle les états financiers de la période précédente :
 - (i) N'ont pas fait l'objet d'un audit ; ou
 - (ii) Ont été audités par un auditeur précédent.

¹ Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

² Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

- (b) Soldes d'ouverture – Soldes de comptes qui existaient au début de la période. Les soldes d'ouverture sont le report des soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes antérieures et des méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les points devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements.
- (c) Auditeur précédent – Auditeur d'un cabinet d'audit différent, qui était auparavant l'auditeur de l'entité et qui a été remplacé par l'auditeur actuel.

Diligences requises

Procédures d'audit

Soldes d'ouverture

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, ainsi que le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin d'obtenir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.
6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours : (Voir par. A1 – A2)
 - (a) En s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;
 - (b) En déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;
 - (c) En procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes : (Voir par. A3 – A7)
 - (i) Revue des dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;
 - (ii) Évaluation des procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ; ou
 - (iii) Mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.
7. Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

de la période en cours, il doit les communiquer à un niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conformément à la Norme ISA 450³.

Permanence dans l'application des méthodes comptables

8. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et font l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.

Information pertinente donnée dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

9. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers de la période en cours, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁴.

Conclusions et rapport d'audit*Soldes d'ouverture*

10. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁵. (Voir par. A8)
11. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les soldes d'ouverture comportent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas été comptabilisée de façon appropriée et n'a pas fait l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Permanence de l'application des méthodes comptables

12. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion :

³ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphes 8 et 12.

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

⁵ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

- (a) Que les méthodes comptables de la période en cours n'ont pas été appliquées de façon permanente par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel comptable applicable ; ou
- (b) Qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas été comptabilisé de façon appropriée ou n'a pas fait l'objet d'une présentation ou d'une information adéquate dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable ;

il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).

Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent

13. Si une modification apportée à l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente demeure pertinente et significative sur les états financiers de la période en cours, l'auditeur doit modifier son opinion sur ces états financiers, conformément aux Normes ISA 705 (Révisée) et ISA 710. (Voir par. A9).

Modalités d'application et autres informations explicatives**Procédures d'audit***Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 6)*

- A1. Dans le secteur public, il peut exister des restrictions législatives ou réglementaires concernant les informations que l'auditeur actuel peut obtenir d'un auditeur précédent. Par exemple, si une entité du secteur public précédemment auditée par un auditeur désigné par le pouvoir législatif (par exemple, un auditeur de la Cour des comptes ou une autre personne qualifiée désignée agissant pour le compte de la Cour des comptes) est privatisée, ce dernier peut restreindre l'ouverture des dossiers de travail ou l'accès aux autres informations au nouvel auditeur qui relève du secteur privé, en raison des textes législatifs ou réglementaires relatifs à la confidentialité ou au secret professionnel. Dans les situations où de telles communications sont limitées, il peut être nécessaire de recueillir des éléments probants par d'autres moyens et si des éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis, d'en mesurer l'incidence sur l'opinion de l'auditeur.
- A2. Si l'auditeur désigné par le pouvoir législatif confie à un cabinet d'audit du secteur privé l'audit d'une entité du secteur public et choisit un cabinet autre que celui qui a procédé à l'audit des états financiers de l'entité du secteur public de la période précédente, cette situation n'est généralement pas considérée comme un changement d'auditeur au regard de l'auditeur désigné par le pouvoir législatif. Toutefois, selon la nature de l'accord conclu avec ce cabinet, la mission d'audit peut être considérée par l'auditeur du secteur

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

privé comme une mission initiale au regard de ses responsabilités et, en conséquence, la présente Norme ISA trouve à s'appliquer.

Soldes d'ouverture (Voir par. 6(c))

A3. La nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture sont fonction de facteurs tels que :

- Les méthodes comptables appliquées par l'entité ;
- La nature des soldes de comptes, des flux d'opérations et des informations fournies, ainsi que des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période en cours ;
- L'importance des soldes d'ouverture sur les états financiers de la période en cours ;
- Le fait de savoir si les états financiers de la période précédente ont été audités ou non et, dans l'affirmative, si l'opinion de l'auditeur précédent était modifiée.

A4. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur peut être en mesure de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture par la revue des dossiers de travail de celui-ci. Le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis lors d'une telle revue dépend de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur précédent.

A5. Les règles d'éthique et professionnelles concernées donnent à l'auditeur une ligne de conduite dans sa communication avec l'auditeur précédent.

A6. Pour les actifs et passifs courants, certains éléments probants sur les soldes d'ouverture peuvent être recueillis dans le cadre de la mise en œuvre des procédures d'audit sur la période en cours. Par exemple, l'encaissement (ou le paiement) de soldes de comptes de créances (de dettes) dans la période en cours fournira certains éléments probants sur leur existence, leurs droits et obligations, leur exhaustivité et leur valorisation à l'ouverture de la période. Dans le cas des stocks, cependant, les procédures d'audit mises en œuvre dans la période en cours sur les soldes des stocks en fin de période fournissent peu d'éléments probants sur les quantités en stock en début de période. En conséquence, des procédures d'audit supplémentaires peuvent être nécessaires et une ou plusieurs procédures suivantes peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés :

- Observation d'un comptage physique des stocks en cours de période et rapprochement avec les quantités en stock en début de période ;
- Mise en œuvre de procédures d'audit sur la valorisation des articles en stock en début de période ;
- Mise en œuvre de procédures d'audit portant sur la marge brute et la césure des exercices.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

A7. Pour les actifs et passifs non courants, tels que les immobilisations corporelles, les participations et les dettes à long terme, certains éléments probants peuvent être recueillis à partir de l'examen de la comptabilité d'autres informations sous-tendant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut être en mesure de recueillir certains éléments probants sur les soldes d'ouverture à partir de confirmations avec les tiers, par exemple pour les dettes à long terme et les participations. Dans d'autres cas, il peut avoir besoin de réaliser des procédures d'audit supplémentaires.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture (Voir par. 10)

A8. La Norme ISA 705 (Révisée) définit les diligences requises et les modalités d'application visant des situations qui peuvent conduire à une modification de l'opinion sur les états financiers, le type d'opinion appropriée dans de telles situations, et le contenu du rapport d'audit lorsqu'une modification est apportée à l'opinion de l'auditeur. L'incapacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture peut conduire à l'une des modifications suivantes de l'opinion dans le rapport d'audit :

- (a) Une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, telle qu'il est approprié dans les circonstances ; ou
- (b) À moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, une opinion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une opinion, selon les cas, sur les résultats des opérations et sur les flux de trésorerie, si cela est pertinent, et une opinion non modifiée sur la situation financière.

L'Annexe donne des exemples de rapports d'audit.

Modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent (Voir par. 13)

A9. Dans certaines situations, une modification apportée à l'opinion dans le rapport d'audit de l'auditeur précédent peut ne pas être pertinente et significative pour l'opinion exprimée sur les états financiers de la période en cours. Ceci peut être le cas lorsque, par exemple, la modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur précédent résultait d'une limitation dans l'étendue des travaux mais que la question à l'origine de cette limitation a été résolue dans la période en cours.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

Annexe

(Voir par. A8)

Exemples de rapports de l'auditeur avec opinions modifiées

Note : Dans ces exemples de rapport d'audit, la section relative à l'opinion figure en tête du rapport conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) suivie immédiatement par la section relative au fondement de l'opinion. De même, la première et la dernière phrase qui étaient précédemment incluses dans la section relative aux responsabilités de l'auditeur font maintenant partie de la nouvelle section relative au fondement de l'opinion.

Exemple 1 :

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210².
- L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.
- L'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie³.
- La situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.
- Dans le pays considéré, la loi et la réglementation interdisent à l'auditeur d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie, et une opinion non modifiée sur la situation financière.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le

¹ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) — Considérations particulières.*

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit.*

³ Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

pays en question.

- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)⁴, qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701⁵ et n'a pas décidé de le faire.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes législatifs ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de faire référence au rapport du prédécesseur quant aux chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

⁴ Norme ISA 570 (Révisée), Continuité d'exploitation.

⁵ Norme ISA 701, Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport d'audit sur les états financiers⁶

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Nous avons été nommés auditeurs de la Société le 30 juin 20X1 et, de ce fait, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier, par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au 31 décembre 20X0. En raison du fait que les stocks à l'ouverture entrent dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient été nécessaires pour corriger le résultat de l'exercice reflété dans l'état du résultat global ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l'état des flux de trésorerie.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

⁶ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

Autre point

Les états financiers de la Société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁷

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (Révisée)⁸ – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁷ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

⁸ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

Exemple 2 :

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique donc pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks au début de la période en cours et n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture.
- L'incidence éventuelle résultant de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes des stocks à l'ouverture est considérée significative mais n'a pas d'effet diffus sur la performance financière de l'entité et les flux de trésorerie⁹.
- La situation financière à la fin de l'exercice est présentée sincèrement.
- Une opinion avec réserve portant sur la performance financière et les flux de trésorerie et une opinion non modifiée sur la situation financière est considérée appropriée en la circonstance.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période

⁹ Si l'incidence éventuelle, sur la base du jugement de l'auditeur, est considérée significative et diffuse au regard de la performance financière de l'entité et de ses flux de trésorerie, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

précédente ont été audités par un prédécesseur. Les textes législatifs ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de faire référence au rapport du prédécesseur quant aux chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.

- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport d'audit sur les états financiers¹⁰

Opinions

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

Opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

À notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section «Fondement de l'opinion avec réserve» de notre rapport, l'état du résultat global et l'état des flux de trésorerie ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la performance financière et les (des) flux de trésorerie de la Société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Opinion sur la situation financière

À notre avis, l'état de situation financière ci-joint présente sincèrement, dans tous ses aspects significatifs, (*ou donne une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, conformément aux IFRS.

Fondement des opinions, y compris le fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

Nous avons été nommés auditeurs de la Société le 30 juin 20X1 et, de ce fait, nous n'avons pas pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par des procédures alternatives, les quantités en stock existant au 31 décembre 20X0. En raison du fait que les stocks à l'ouverture entrent dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient été nécessaires pour corriger le résultat de l'exercice reflété dans l'état du résultat global ainsi que les flux nets de trésorerie provenant des opérations apparaissant dans l'état des flux de trésorerie.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui

¹⁰ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

MISSIONS D'AUDIT INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE

s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion non modifiée sur la situation financière, et notre opinion d'audit avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie.

Autre point

Les états financiers de la société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple I dans l'annexe 2 de la norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹¹

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple I de la norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple I de la norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple I de la norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

¹¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 520, Procédures analytiques

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

PROCEDURES ANALYTIQUES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 520**PROCEDURES ANALYTIQUES**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définition	4
Diligences requises	
Procédures analytiques de substance.....	5
Procédures analytiques étayant le fondement d'une conclusion générale.....	6
Analyse des résultats des procédures analytiques	7
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition des procédures analytiques	A1 – A3
Procédures analytiques de substance.....	A4 – A16
Procédures analytiques étayant le fondement d'une conclusion générale.....	A17 – A19
Analyse des résultats des procédures analytiques	A20 – A21

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 520, *Procédures analytiques*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

PROCÉDURES ANALYTIQUES

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'utilisation par l'auditeur des procédures analytiques en tant que contrôles de substance (« procédures analytiques de substance »). La présente norme traite également de l'obligation pour l'auditeur de réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour aider à fonder une conclusion générale sur les états financiers. La norme ISA 315 (Révisée)¹ traite de l'utilisation des procédures analytiques comme procédures d'évaluation des risques. ISA 330 comprend les diligences requises et les modalités d'application concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à réaliser en réponse aux risques évalués; ces procédures d'audit peuvent inclure des procédures analytiques de substance².

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants:
 - (a) Recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance; et
 - (b) Concevoir et réaliser des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour aider l'auditeur à fonder une conclusion générale quant à la cohérence des états financiers avec sa connaissance de l'entité.

Définition

4. Pour les besoins des Normes ISA, le terme « procédures analytiques » s'entend des évaluations d'informations financières faites à partir d'une analyse des corrélations plausibles entre des données financières et non financières. Ces procédures englobent également toute investigation jugée nécessaire des variations ou corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Voir par. A1 – A3)

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 6(b).

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphes 6 et 18.

PROCÉDURES ANALYTIQUES

Diligences requises**Procédures analytiques de substance**

5. Lors de la définition et de la mise en œuvre de procédures analytiques de substance, isolément ou en combinaison avec des vérifications de détail, en tant que contrôles de substance conformément à la Norme ISA 330³, l'auditeur doit: (Voir par. A4 – A5)
 - (a) Établir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance spécifiques pour des assertions déterminées, en tenant compte des risques évalués d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des vérifications de détail se rapportant à ces mêmes assertions; (Voir par. A6 – A11)
 - (b) Évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation; (Voir par. A12 – A14)
 - (c) Déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives; et (Voir par. A15)
 - (d) Fixer l'écart jugé acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues, au-delà duquel il lui faudra entreprendre les investigations complémentaires requises par le paragraphe 7. (Voir par. A16)

Procédures analytiques étayant le fondement d'une conclusion générale

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures analytiques à une date proche de la fin des travaux d'audit pour l'aider à fonder une conclusion générale quant à la cohérence des états financiers avec sa connaissance de l'entité. (Voir par. A17 – A19)

Analyse des résultats des procédures analytiques

7. Si les procédures analytiques réalisées conformément à la présente Norme ISA font apparaître des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de manière significative des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur la cause de ces écarts:
 - (a) En demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues; et
 - (b) En mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances. (Voir par. A20 – A21)

³ Norme ISA 330, paragraphe 18.

PROCÉDURES ANALYTIQUES

Modalités d'application et autres informations explicatives**Définition des procédures analytiques** (Voir par. 4)

- A1. Les procédures analytiques comportent l'examen de la comparaison des informations financières de l'entité avec, par exemple:
- Les informations comparables des périodes précédentes ;
 - Les résultats anticipés de l'entité, tels que les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, telles qu'une estimation de la dépréciation ;
 - Des données similaires du secteur d'activité, telles qu'une comparaison du ratio des ventes de l'entité par rapport aux comptes de créances avec les ratios moyens du secteur d'activité ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur d'activité.
- A2. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des corrélations existant, par exemple:
- Au sein des éléments des données financières dont on peut s'attendre à ce qu'ils confirment un modèle prévisible basé sur l'expérience de l'entité, par exemple des pourcentages de marge brute ;
 - Entre des données financières et des données non financières pertinentes, telles que les coûts salariaux par rapport au nombre de salariés.
- A3. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour réaliser des procédures analytiques. Ces méthodes varient de simples comparaisons à des analyses complexes utilisant des techniques statistiques élaborées. Les procédures analytiques peuvent être appliquées à des états financiers consolidés, à des composants et à des éléments isolés d'information.

Procédures analytiques de substance (Voir par. 5)

- A4. Les contrôles de substance mis en œuvre par l'auditeur au niveau des assertions peuvent être des vérifications de détail, des procédures analytiques de substance ou une combinaison des deux. Le choix des procédures d'audit à mener, y compris la décision de réaliser ou non des procédures analytiques de substance, relève du jugement de l'auditeur quant à l'efficacité et l'efficience attendues des procédures d'audit possibles pour réduire le risque d'audit au niveau de l'assertion à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.
- A5. L'auditeur peut s'enquérir auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité de l'information nécessaire pour appliquer des procédures analytiques de substance, et des résultats des procédures analytiques éventuellement réalisées par l'entité. Il peut être efficace d'utiliser des données analytiques préparées par la direction, sous réserve que l'auditeur soit satisfait que ces données ont été correctement établies.

PROCÉDURES ANALYTIQUES

Caractère adapté de procédures analytiques particulières pour des assertions déterminées
(Voir par. 5(a))

- A6. Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui tendent à être prévisibles dans le temps. La réalisation de procédures analytiques planifiées est fondée sur l'attente que des corrélations existent entre les données et se perpétuent dans le temps en l'absence de conditions connues démontrant le contraire. Toutefois, le caractère adapté d'une procédure analytique particulière dépendra de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité à détecter une anomalie qui, prise isolément ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.
- A7. Dans certains cas, même un modèle de prévisions peu sophistiqué peut être efficace en tant que procédure analytique. Par exemple, lorsqu'une entité a un nombre connu de salariés rémunérés à des taux fixes tout au long de la période, il peut être possible pour l'auditeur d'utiliser cette information pour estimer le total des coûts salariaux de la période avec un degré élevé d'exactitude, fournissant ainsi un élément probant sur un élément significatif des états financiers et réduisant par là même le besoin de réaliser des vérifications de détail sur les salaires. L'utilisation de ratios commerciaux largement répandus (tels que les marges pour différents types d'entités de vente au détail) peut souvent être retenue de manière efficace comme procédure analytique de substance pour fournir des éléments justifiant du caractère raisonnable des montants enregistrés.
- A8. Différents types de procédures analytiques fournissent différents niveaux d'assurance. Les procédures analytiques impliquant, par exemple, la prévision du revenu locatif d'un immeuble divisé en appartements, calculée à partir des loyers de location, du nombre d'appartements et du taux d'occupation, peuvent fournir un élément suffisamment persuasif et rendre inutiles de plus amples contrôles au moyen de vérifications de détail, sous réserve que les éléments du calcul aient été correctement vérifiés. À l'inverse, le calcul et la comparaison de pourcentages de marge brute comme moyen de confirmer un montant de revenu peuvent fournir des éléments moins persuasifs, mais peuvent être utiles pour corroborer d'autres éléments s'ils sont utilisés en association avec d'autres procédures d'audit.
- A9. La détermination du caractère adapté de procédures analytiques de substance particulières dépend de la nature de l'assertion et de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives. Par exemple, si les contrôles sur les procédures de commandes clients sont déficients, l'auditeur peut préférer s'appuyer sur des vérifications de détail plutôt que sur des procédures analytiques de substance visant les assertions concernant les créances.
- A10. Des procédures analytiques de substance peuvent aussi être jugées adaptées lorsque des vérifications de détail sont effectuées sur la même assertion. Par exemple, lorsqu'il recueille des éléments probants concernant l'assertion d'évaluation des soldes des comptes de créances, l'auditeur peut appliquer des procédures analytiques sur une balance par antériorité de soldes des comptes clients en plus de la réalisation de

PROCÉDURES ANALYTIQUES

vérifications de détail sur les encaissements subséquents afin de déterminer le caractère recouvrable des créances.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A11. Les corrélations entre des éléments individuels des états financiers traditionnellement pris en compte lors de l'audit d'entités commerciales peuvent ne pas être toujours pertinentes lors de l'audit d'entités gouvernementales ou d'autres entités à but non lucratif du secteur public; par exemple, dans nombre d'entités du secteur public, il peut n'exister qu'une faible corrélation directe entre les revenus et les dépenses. En outre, dans la mesure où des dépenses d'investissement se rapportant à des actifs peuvent ne pas être activées, il peut n'exister aucun lien entre les dépenses d'investissement relatives, par exemple, aux stocks et aux actifs immobilisés et le montant de ces éléments enregistrés à l'actif des états financiers. De même, des données ou des statistiques du secteur d'activité à des fins de comparaison peuvent ne pas être disponibles dans le secteur public. Cependant, d'autres corrélations peuvent être pertinentes, par exemple les écarts dans le coût de revient au kilomètre pour la construction de routes ou le nombre de véhicules acquis comparé au nombre de véhicules retirés du parc.

Fiabilité des données (Voir par. 5(b))

A12. La fiabilité des données est influencée par leur source et leur nature, et dépend des circonstances de leur obtention. Dès lors, les facteurs suivants sont pertinents pour déterminer si les données sont fiables pour les besoins de la conception de procédures analytiques de substance:

- (a) Source des informations disponibles; par exemple, les informations peuvent être plus fiables lorsqu'elles sont obtenues de sources externes indépendantes de l'entité⁴ ;
- (b) Comparabilité des informations disponibles; par exemple, il peut s'avérer nécessaire de compléter des données générales du secteur d'activité pour les rendre comparables à celles d'une entité qui produit et vend des produits spécialisés ;
- (c) Nature et pertinence des informations disponibles; par exemple, des budgets établis dans l'optique de résultats attendus plutôt que d'objectifs à atteindre ; et
- (d) Contrôle de la préparation des informations destinés à assurer leur exhaustivité, leur exactitude et leur validité; par exemple, des contrôles portant sur la préparation, la revue et la mise à jour des budgets.

A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des éventuels contrôles sur la préparation des informations qu'il utilise pour la réalisation de procédures analytiques de substance en réponse aux risques évalués. Lorsque ces

⁴ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A31.

PROCÉDURES ANALYTIQUES

contrôles sont efficaces, l'auditeur aura généralement une plus grande confiance dans la fiabilité des informations et, par conséquent, dans le résultat des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles portant sur les informations non financières peut souvent être testée en relation avec d'autres tests de procédures. Par exemple, en mettant en place des contrôles sur le processus de traitement des factures de ventes, une entité peut inclure des contrôles sur l'enregistrement des quantités vendues. Dans ces circonstances, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des quantités vendues en relation avec les tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur le processus de comptabilisation des factures de ventes. Une autre possibilité pour l'auditeur est de s'interroger pour déterminer si les informations ont été soumises à des procédures d'audit. La Norme ISA 500 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application pour définir les procédures d'audit à mettre en œuvre concernant les informations à utiliser pour des procédures analytiques de substance⁵.

A14. Les facteurs énumérés aux paragraphes A12(a)–A12(d) sont pertinents aussi bien lorsque l'auditeur réalise des procédures analytiques de substance sur les états financiers de l'entité de fin de période que lorsqu'il les réalise à une date intercalaire et planifie de réaliser des procédures analytiques de substance sur la période restant à courir. La Norme ISA 330 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application concernant les procédures analytiques de substance réalisées à une date intercalaire⁶.

Évaluation du caractère suffisamment précis des résultats attendus (Voir par. 5(c))

A15. Lorsqu'il apprécie si les résultats attendus peuvent être déterminés avec un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie qui, cumulée avec d'autres, peut conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives, l'auditeur prend en compte :

- L'exactitude avec laquelle les résultats attendus de procédures analytiques de substance peuvent être prévus; par exemple, l'auditeur peut s'attendre à une plus grande cohérence dans la comparaison des marges brutes d'une période sur l'autre que dans la comparaison de dépenses discrétionnaires, tels que les frais de recherche ou de publicité;
- Le degré avec lequel l'information peut être désagrégée; par exemple, des procédures analytiques de substance peuvent être plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations financières de divisions opérationnelles individuelles ou sur des états financiers de composants d'une entité diversifiée, que lorsqu'elles portent sur les états financiers d'ensemble d'une entité;
- La disponibilité de l'information, tant financière que non financière; par exemple, l'auditeur peut s'interroger pour savoir si l'information financière, telle que les

⁵ Norme ISA 500, paragraphe 10.

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 22-23.

PROCÉDURES ANALYTIQUES

budgets ou les prévisions, et l'information non financière, telle que le nombre d'unités produites ou vendues, sont disponibles pour définir des procédures analytiques de substance. Lorsque l'information est disponible, l'auditeur peut aussi s'interroger sur la fiabilité de celle-ci, ainsi qu'il est explicité aux paragraphes A12–A13 ci-dessus.

Écart acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues (Voir par. 5(d))

A16. La détermination par l'auditeur du montant de l'écart avec les valeurs attendues jugé acceptable sans investigations complémentaires est influencée par le seuil de signification⁷ et par la compatibilité avec le niveau d'assurance désiré, compte tenu du fait qu'une anomalie, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. La Norme ISA 330 requiert que l'auditeur recueille des éléments probants d'autant plus concluants que son évaluation des risques est élevée⁸. Par conséquent, dès lors que le risque évalué augmente, le montant de l'écart jugé acceptable sans procéder à des investigations diminue afin d'atteindre le degré désiré d'éléments probants⁹.

Procédures analytiques étayant le fondement d'une conclusion générale (Voir par. 6)

A17. Les conclusions tirées des résultats des procédures analytiques définies et réalisées selon le paragraphe 6 visent à corroborer les conclusions tirées au cours de l'audit de composants séparés ou d'éléments individuels des états financiers. Cette approche aide l'auditeur à aboutir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit.

A18. Les résultats de telles procédures analytiques peuvent révéler un risque d'anomalies significatives non détecté auparavant. En pareilles circonstances, la Norme ISA 315 (Révisée) requiert que l'auditeur révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées¹⁰.

A19. Les procédures analytiques réalisées conformément au paragraphe 6 peuvent être identiques à celles qui seraient utilisées en tant que procédures d'évaluation des risques.

Analyse des résultats des procédures analytiques (Voir par. 7)

A20. Des éléments probants corroborant les réponses de la direction peuvent être recueillis en évaluant ces réponses au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, et à partir d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit.

⁷ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphe A14.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A19.

¹⁰ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

PROCEDURES ANALYTIQUES

A21. Il peut s'avérer nécessaire de réaliser d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction n'est pas en mesure de fournir une explication, ou que l'explication fournie et les éléments probants recueillis corroborant ses réponses, ne sont pas jugés adéquats.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 530, Sondages en audit

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

SONDAGES EN AUDIT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 530**SONDAGES EN AUDIT**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Diligences requises	
Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester	6 – 8
Mise en œuvre des procédures d'audit	9 – 11
Nature et cause des déviations et des anomalies	12 – 13
Extrapolation des anomalies.....	14
Evaluation des résultats des sondages	15
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définitions.....	A1 – A3
Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester	A4 – A13
Mise en œuvre des procédures d'audit	A14 – A16
Nature et cause des déviations et des anomalies	A17
Extrapolation des anomalies.....	A18 – A20
Evaluation des résultats des sondages.....	A21 – A23
Annexe 1 : Stratification et sélection pondérée en fonction de la valeur	
Annexe 2 : Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédures	
Annexe 3 : Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des vérifications de détail	
Annexe 4 : Méthodes de sélection d'échantillons	

SONDAGES EN AUDIT

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 530, *Sondages en audit*, doit être lue conjointement avec la la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

SONDAGES EN AUDIT

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser les sondages en audit pour la réalisation des procédures d'audit. Elle traite de l'utilisation de la méthode des sondages statistiques et non statistiques pour la définition et la sélection d'un échantillon, de la mise en œuvre des tests de procédures et des vérifications de détail, et de l'évaluation des résultats du sondage.
2. La présente Norme ISA complète la Norme ISA 500¹, qui traite des obligations de l'auditeur dans le cadre de la définition et de la réalisation de procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue d'être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La Norme ISA 500 fournit des modalités d'application sur les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments à tester ; les sondages en audit font partie de ces moyens.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
 - (a) Sondages en audit (ou « sondages ») – Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble ;
 - (b) Population – Ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions ;
 - (c) Risque d'échantillonnage – Risque que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble

¹ Norme ISA 500, *Éléments probants*.

SONDAGES EN AUDIT

de la population avait été soumis à la même procédure d'audit. Le risque d'échantillonnage peut entraîner deux types de conclusions erronées :

- (i) Dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalies significatives, alors qu'il en existe en réalité. L'auditeur se soucie particulièrement de ce type de conclusion erronée dès lorsqu'elle a une incidence sur l'efficacité de l'audit et qu'elle est d'avantage susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée ;
 - (ii) Dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il existe une anomalie significative alors qu'il n'en existe pas en réalité. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficacité de l'audit, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires pour confirmer que les conclusions initiales étaient erronées ;
- (d) Risque non lié à l'échantillonnage – Risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée pour des raisons autres que celles liées au risque d'échantillonnage ; (Voir par. A1)
- (e) Erreur ponctuelle – Anomalie ou déviation manifestement non représentative d'anomalies ou de déviations affectant une population ;
- (f) Unités d'échantillonnage – Éléments individuels constituant une population ; (Voir par. A2)
- (g) Sondage statistique – Méthode de sélection d'échantillons présentant les caractéristiques suivantes :
- (i) Sélection aléatoire des éléments formant l'échantillon ; et
 - (ii) Utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats du sondage, y compris la mesure du risque d'échantillonnage.
- Une méthode de sondage qui ne réunit pas les caractéristiques (i) et (ii) est considérée comme une méthode de sondage non statistique.
- (h) Stratification – Processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires (souvent en termes de valeur monétaire).
- (i) Anomalie tolérable – Montant en valeur monétaire fixé par l'auditeur par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que l'ensemble des anomalies affectant réellement la population n'excède pas le montant fixé (Voir par. A3).
- (j) Taux de déviation acceptable – Taux de déviation, défini par l'auditeur, quant au respect de procédures de contrôle interne, par rapport auquel il cherche à obtenir

SONDAGES EN AUDIT

un niveau d'assurance approprié que le taux réel de déviation global affectant la population n'excèdera pas le taux qu'il a défini.

Diligences requises

Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

6. Lors de la définition de l'échantillon, l'auditeur doit tenir compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon. (Voir par. A4-A9)
7. L'auditeur doit définir un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. (Voir par. A10-A11)
8. L'auditeur doit sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés. (Voir par. A12-A13)

Mise en œuvre des procédures d'audit

9. L'auditeur doit soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché.
10. Lorsqu'un élément sélectionné ne permet pas l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement. (Voir par. A14)
11. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question en tant que déviation par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail. (Voir par. A15-A16)

Nature et cause des déviations et des anomalies

12. L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des déviations et des anomalies relevées, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif de la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit. (Voir par. A17)
13. Dans des situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou une déviation relevée par un sondage constitue une erreur ponctuelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que cette anomalie ou cette déviation n'est pas représentative de la population. Il doit acquérir ce niveau de certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou la déviation n'affecte pas le reste de la population.

Extrapolation des anomalies

SONDAGES EN AUDIT

14. Dans le cas des vérifications de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies relevées dans l'échantillon à l'ensemble de la population. (Voir par. A18-A20)

Evaluation des résultats des sondages

15. L'auditeur doit évaluer :
- (a) Les résultats du sondage ; et (Voir par. A21-A22)
 - (b) Si l'utilisation des sondages a fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population ayant fait l'objet du test. (Voir par. A23)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Définitions**

Risque non lié à l'échantillonnage (Voir par. 5(d))

- A1. Parmi les exemples de risque non lié à l'échantillonnage, on peut citer l'utilisation de procédures d'audit inappropriées, ou la mauvaise interprétation des éléments probants ainsi que le défaut d'identification d'une anomalie ou d'une déviation.

Unité d'échantillonnage (Voir par. 5(f))

- A2. Les unités d'échantillonnage peuvent être des éléments physiques (par exemple les chèques inscrits sur des bordereaux de remise, des écritures en crédit sur des relevés de banque, des factures de ventes ou des soldes débiteurs), ou des éléments en valeur.

Anomalie tolérable (Voir par. 5(i))

- A3. Lors de la définition d'un sondage, l'auditeur détermine l'anomalie tolérable permettant de répondre au risque que le cumul des anomalies individuellement peu importantes puisse conduire à une anomalie significative dans les états financiers et de laisser une marge pour des anomalies éventuelles non détectées. L'anomalie tolérable résulte de l'application du seuil de planification fixé pour la réalisation de travaux, tel que défini dans la Norme ISA 320², à une procédure de sondage spécifique. L'anomalie tolérable peut être de même montant ou d'un montant plus faible que le seuil de planification.

Définition et taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Choix de la méthode d'échantillonnage (Voir par. 6)

- A4. Les sondages permettent à l'auditeur de recueillir et d'évaluer des éléments probants quant à certains des attributs des éléments sélectionnés afin de fonder, ou de l'aider à

² Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphe 9.

SONDAGES EN AUDIT

- fonder, une conclusion relative à la population dont l'échantillon a été extrait. Les sondages peuvent être mis en œuvre en utilisant une approche non statistique ou une approche statistique.
- A5. Pour concevoir un sondage, l'auditeur prend en considération l'objectif spécifique qu'il souhaite atteindre ainsi que la combinaison de procédures d'audit qui est la mieux à même d'atteindre cet objectif. La prise en compte par l'auditeur de la nature des éléments probants recherchés ainsi que de déviations ou anomalies possibles, ou d'autres caractéristiques propres à ces éléments probants, l'assistera dans la définition de ce qui constitue une déviation ou une anomalie et dans le choix de la population à retenir pour le sondage. Pour satisfaire les diligences requises par le paragraphe 10 de la Norme ISA 500, lors de la réalisation d'un sondage pour les besoins de l'audit, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit afin de vérifier que la population sur laquelle porte le sondage est complète.
- A6. La prise en compte par l'auditeur de l'objectif de la procédure d'audit, ainsi qu'il est requis par le paragraphe 6, implique une compréhension claire de ce qu'est une déviation ou une anomalie, de telle sorte que toutes les conditions qui sont pertinentes pour les besoins de la procédure d'audit, et seulement celles-ci, soient incluses dans l'évaluation des déviations ou dans l'extrapolation des anomalies. Par exemple, lors d'une vérification de détail portant sur l'existence de créances clients, telle qu'une confirmation externe, les règlements effectués par un client avant la date de confirmation mais reçus dans un court délai après cette date par l'entité ne sont pas considérés comme une anomalie. De même, une erreur d'affectation entre deux comptes clients n'affecte pas le total des créances clients dans leur ensemble. En conséquence, il peut ne pas être approprié de considérer une telle situation comme une anomalie dans l'évaluation des résultats du sondage portant sur cette procédure d'audit spécifique, même si elle peut avoir une incidence importante sur d'autres domaines de l'audit, telle que l'évaluation du risque de fraudes ou du caractère adéquat de la provision pour créances douteuses.
- A7. En considérant les attributs d'une population, en vue de tests de procédures, l'auditeur procède à une évaluation du taux de déviation attendu sur la base de sa connaissance des contrôles pertinents, ou d'un examen d'un petit nombre d'éléments extraits de la population. Cette évaluation est faite dans le but de définir un sondage et de déterminer la taille de l'échantillon. Par exemple, si le taux de déviation attendu est élevé et non acceptable, l'auditeur décidera généralement de ne pas effectuer de tests de procédures. De façon similaire, pour les vérifications de détail, il procédera à une évaluation des anomalies attendues dans la population. Si le nombre attendu d'anomalies est élevé, une vérification exhaustive (100 %), ou la sélection d'un large échantillon, peut être appropriée lors de la réalisation des vérifications de détail.
- A8. Lors de l'examen des attributs de la population dont l'échantillon sera extrait, l'auditeur peut déterminer qu'une stratification de cette population ou qu'une sélection

SONDAGES EN AUDIT

d'unités monétaires pondérées sont appropriées. L'annexe 1 fournit des précisions sur la stratification et sur la sélection d'unités monétaires pondérées.

- A9. La décision visant à l'utilisation d'une approche statistique ou non statistique relève du jugement professionnel de l'auditeur ; toutefois, la taille d'un échantillon n'est pas un critère valable pour décider de choisir l'une ou l'autre approche.

SONDAGES EN AUDIT

Taille de l'échantillon (Voir par. 7)

- A10. Le niveau du risque d'échantillonnage que l'auditeur est disposé à accepter affecte la taille requise de l'échantillon à sélectionner. Plus le risque que l'auditeur est disposé à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon à sélectionner sera grande.
- A11. La taille d'un échantillon peut être déterminée en utilisant une formule s'appuyant sur des critères statistiques ou sur la base du jugement professionnel de l'auditeur. Les Annexes 2 et 3 donnent des indications sur les effets que divers facteurs ont généralement sur la détermination de la taille d'un échantillon. Lorsque les circonstances sont similaires, l'effet de facteurs tels que ceux décrits dans les Annexes 2 et 3 sur la taille d'un échantillon sera similaire, que l'on choisisse une approche statistique ou non statistique.

Sélection des éléments à tester (Voir par. 8)

- A12. Dans une approche statistique, les éléments retenus pour le sondage sont sélectionnés de manière à ce que chacune des unités d'échantillonnage ait une chance préalablement connue d'être sélectionnée. Dans une approche non statistique, la sélection des éléments pour le sondage relève du jugement de l'auditeur. Dès lors que le but d'un sondage est de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné, il est important que celui-ci sélectionne un échantillon représentatif et non biaisé en choisissant dans l'échantillon des éléments présentant des attributs typiques de la population considérée.
- A13. Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont la sélection sur la base de nombres aléatoires, la sélection systématique et la sélection au hasard. Chacune de ces méthodes est décrite en Annexe 4.

Mise en œuvre des procédures d'audit (Voir par. 10 – 11)

- A14. Un exemple de cas où il est nécessaire de réaliser une procédure sur un élément de remplacement est celui d'un chèque annulé qui avait été sélectionné pour la vérification de l'existence d'une autorisation de paiement. Si l'auditeur est satisfait du fait que le chèque a été annulé à juste titre, de telle sorte qu'il ne constitue pas une déviation, un autre chèque sélectionné en lieu et place du premier est examiné.
- A15. Un exemple de situation où l'auditeur est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues, serait le cas où la documentation relative à cet élément a été perdue.
- A16. Un exemple de procédure alternative appropriée lorsqu'aucune réponse n'a été reçue à une demande de confirmation positive pourrait être l'examen des encaissements subséquents et des éléments prouvant leur provenance, ainsi que des créances qu'ils sont supposés régler.

SONDAGES EN AUDIT

Nature et cause des déviations et des anomalies (Voir par. 12)

A17. Lors de l'analyse des déviations et des anomalies relevées, l'auditeur peut constater que nombre de ces déviations ou anomalies ont des caractéristiques communes, par exemple un type de transaction, une localisation, une ligne de produits ou une période de temps. Dans des telles situations, l'auditeur peut décider d'identifier tous les éléments dans la population qui ont les mêmes caractéristiques et d'étendre les procédures d'audit à ces éléments. En outre, de telles déviations ou anomalies peuvent être volontaires et indiquer l'existence possible de fraudes.

Extrapolation des anomalies (Voir par. 14)

A18. L'auditeur est tenu d'extrapoler les anomalies sur l'ensemble de la population pour obtenir une vision d'ensemble de l'ampleur de l'anomalie, mais cette extrapolation peut ne pas être suffisante pour déterminer le montant de l'ajustement à enregistrer.

A19. Lorsqu'il est établi qu'une anomalie est une erreur ponctuelle, cette anomalie peut être exclue des anomalies à extrapoler sur l'ensemble de la population. Toutefois, l'incidence d'une telle anomalie, si elle n'est pas corrigée, nécessitera d'être prise en compte en complément des anomalies non ponctuelles extrapolées.

A20. Pour les tests de procédures, aucune extrapolation spécifique des déviations n'est nécessaire car le taux de déviation du sondage est également le taux de déviation projeté à l'ensemble de la population. La Norme ISA 330³ fournit des modalités d'application lorsque des déviations portant sur les contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont constatées.

Evaluation des résultats des sondages (Voir par. 15)

A21. Pour des tests de procédures, un taux de déviation élevé inattendu peut conduire à accroître le risque évalué d'anomalies significatives, à moins que des éléments probants supplémentaires étayant l'évaluation initiale ne soient recueillis. Pour des vérifications de détail, un nombre élevé inattendu d'anomalies dans un sondage peut conduire l'auditeur à considérer qu'un flux d'opérations ou qu'un solde de compte comporte une anomalie significative en l'absence d'éléments probants complémentaires indiquant le contraire.

A22. Dans le cas de vérifications de détail, les anomalies extrapolées, auxquelles s'ajoutent les éventuelles anomalies ponctuelles, constituent la meilleure estimation, par l'auditeur, des anomalies contenues dans la population. Lorsque les anomalies extrapolées plus les éventuelles erreurs ponctuelles excèdent les anomalies acceptables, le sondage ne fournit pas une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population ainsi vérifiée. Plus les anomalies extrapolées, y compris les erreurs ponctuelles, sont proches de l'anomalie tolérable, plus la possibilité est

³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphe 17.

SONDAGES EN AUDIT

grande que les anomalies réelles comprises dans la population excèdent l'anomalie tolérable. De même, si l'anomalie extrapolée est plus importante que celle attendue par l'auditeur et utilisée pour déterminer la taille de l'échantillon, l'auditeur peut conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage non acceptable que les anomalies réelles comprises dans la population excèdent l'anomalie tolérable. La prise en compte des résultats des autres procédures d'audit l'aide à évaluer le risque que des anomalies réelles dans la population excèdent l'anomalie tolérable, et ce risque peut être réduit si des éléments probants supplémentaires sont recueillis.

A23. Lorsque l'auditeur conclut que le sondage n'a pas fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population testée, il peut :

- Demander à la direction de procéder à des investigations sur les anomalies qui ont été décelées et sur la possibilité d'anomalies complémentaires et de procéder aux ajustements nécessaires ; ou
- Adapter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont à mettre en œuvre pour atteindre l'assurance recherchée. Par exemple, dans le cas de tests de procédures, l'auditeur pourrait élargir la taille de l'échantillon, tester un autre contrôle ou encore modifier les contrôles de substance concernés.

Annexe 1

(Voir par. A8)

Stratification et sélection pondérée en fonction de la valeur

En examinant les attributs de la population à partir de laquelle l'échantillon sera extrait, l'auditeur peut conclure qu'une stratification ou une sélection pondérée en fonction de la valeur est appropriée. Cette Annexe fournit à l'auditeur des indications sur l'application des techniques de stratification et de sélection pondérée en fonction de la valeur.

Stratification

1. L'efficacité de l'audit peut être améliorée si l'auditeur stratifie une population en la divisant en sous-populations distinctes qui ont un attribut identifiable. L'objectif de la stratification est de réduire la sensibilité des éléments à l'intérieur de chaque strate et, en conséquence, de permettre de réduire la taille de l'échantillon sans accroître le risque d'échantillonnage.
2. Lors de la réalisation de vérifications de détail, la population est souvent stratifiée en unités monétaires. Ceci permet d'axer plus largement les contrôles sur les éléments de valeur importante dès lors que ces éléments peuvent contenir un plus fort potentiel d'anomalies en termes de surévaluation. De la même façon, une population peut être stratifiée selon un attribut particulier indiquant un risque plus élevé d'anomalie. Par exemple, lors du contrôle de la provision pour créances douteuses dans le cadre de l'évaluation des comptes à recevoir, les soldes de comptes peuvent être stratifiés par date d'ancienneté.
3. Les résultats des procédures d'audit réalisées sur un échantillon d'éléments d'une même strate ne peuvent être extrapolés qu'aux éléments composant cette strate. Pour tirer une conclusion sur l'ensemble de la population, l'auditeur aura à prendre en considération le risque d'anomalies significatives en relation avec toutes les autres strates composant l'ensemble de la population. Par exemple, 20 % des éléments d'une population peuvent représenter en valeur 90 % d'un solde d'un compte. L'auditeur peut décider d'examiner un échantillon de ces éléments. Il évalue alors les résultats de cet échantillon et tire une conclusion sur les 90 % en valeur, séparément des 10 % restants (éléments sur lesquels un sondage complémentaire sera réalisé ou un autre moyen de recueillir des éléments probants sera utilisé, à moins que ces éléments puissent être considérés comme non significatifs).
4. Lorsqu'un flux d'opérations ou un solde de compte a été divisé en sous-populations, l'anomalie est extrapolée à chacune des strates prises séparément. Les anomalies extrapolées pour chacune des strates sont alors cumulées pour déterminer l'incidence possible des anomalies sur l'ensemble du flux d'opérations ou du solde de compte.

SONDAGES EN AUDIT

Sélection pondérée en fonction de la valeur

5. Lors de la réalisation de vérifications de détail, il peut être efficient d'identifier l'unité d'échantillonnage comme unité monétaire individuelle composant la population. Après avoir sélectionné des unités monétaires spécifiques au sein de la population, par exemple le solde des créances, l'auditeur peut alors en examiner des éléments particuliers, par exemple les soldes individuels qui comprennent ces unités monétaires. L'un des avantages de cette approche pour définir l'unité d'échantillonnage est qu'elle axe les contrôles sur les éléments de forte valeur, ceux-ci ayant une plus grande chance d'être sélectionnés ; de ce fait, les tailles d'échantillons peuvent être moindres. Cette approche peut être utilisée en association avec la méthode de sélection systématique (décrite en Annexe 4) et est plus efficiente lors de la sélection d'éléments selon la méthode de sélection au hasard.

SONDAGES EN AUDIT

Annexe 2

(Voir par. A11)

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des tests de procédures

Lors de la définition de la taille d'un échantillon pour les besoins des tests de procédures, l'auditeur peut prendre en considération les facteurs énumérés ci-après. Ces facteurs, qui sont à prendre en compte ensemble, reposent sur l'hypothèse que l'auditeur ne modifie pas la nature ou le calendrier des tests de procédures ni ne modifie par ailleurs l'approche des contrôles de substance réalisés en réponse aux risques évalués.

FACTEUR	INCIDENCE SUR LA TAILLE DE L'ECHANTILLON	
1. Augmentation de l'importance relative accordée aux contrôles pertinents dans le cadre de l'évaluation du risque par l'auditeur.	Augmentation	Plus l'assurance que l'auditeur entend obtenir de l'efficacité du fonctionnement des contrôles est élevée, plus faible sera l'évaluation qu'il fera du risque d'anomalies significatives, et plus large sera l'échantillon à sélectionner. Lorsque l'auditeur, en évaluant le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, s'attend à ce que les contrôles soient efficaces, il est tenu d'effectuer des tests de procédures. Toutes choses égales par ailleurs, plus l'auditeur accorde d'importance à l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans son évaluation des risques, plus étendus seront les tests de procédures à réaliser (et, en conséquence, plus la taille de l'échantillon sera augmentée).
2. Augmentation du taux de déviation acceptable.	Diminution	Plus le taux de déviation acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon sera grande.
3. Augmentation du taux de déviation attendu dans la population à soumettre aux tests.	Augmentation	Plus le taux de déviation attendu est élevé, plus la taille de l'échantillon nécessite d'être large, de telle sorte que l'auditeur soit en mesure de procéder à une estimation raisonnable du taux réel de déviation. Les facteurs pertinents à prendre en compte par l'auditeur pour déterminer le taux de déviation attendu incluent sa connaissance de l'activité (en particulier des procédures d'évaluation des risques mises en œuvre afin de prendre connaissance du contrôle interne),

SONDAGES EN AUDIT

		des changements dans le personnel ou dans le contrôle interne, des résultats des procédures d'audit réalisées dans les périodes précédentes et des résultats des autres procédures d'audit. Des taux de déviation élevés attendus dans les contrôles ne justifient généralement qu'une diminution faible ou nulle du risque évalué d'anomalies significatives.
4. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que le taux de déviation acceptable soit supérieur au taux réel de déviation dans la population.	Augmentation	Plus le niveau d'assurance désiré par l'auditeur que les résultats du sondage reflètent effectivement l'incidence réelle de la déviation dans la population est élevé, plus la taille de l'échantillon devra être grande.
5. Augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Incidence négligeable	Pour des populations importantes, la taille réelle de la population a une incidence faible ou nulle sur la taille de l'échantillon. Pour des petites populations cependant, les sondages peuvent ne pas être aussi efficaces que d'autres moyens pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

SONDAGES EN AUDIT

Annexe 3

(Voir par. A11)

Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon dans des vérifications de détail

Lors de la définition de la taille d'un échantillon pour les besoins des vérifications de détail, l'auditeur peut prendre en considération les facteurs énumérés ci-après. Ces facteurs, qui sont à prendre en compte ensemble, reposent sur l'hypothèse que l'auditeur ne modifie pas l'approche des tests de procédures ni ne modifie par ailleurs la nature ou le calendrier des contrôles de substance réalisés en réponse aux risques évalués.

FACTEUR	INCIDENCE SUR LA TAILLE DE L'ECHANTILLON	
1. Augmentation du risque d'anomalies significatives selon l'évaluation de l'auditeur	Augmentation	Plus l'évaluation de l'auditeur du risque d'anomalies significatives est élevée, plus la taille de l'échantillon sera grande. L'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est affectée par le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Par exemple, si l'auditeur ne réalise pas de tests de procédures, son évaluation du risque portant sur le fonctionnement efficace du contrôle interne visant une assertion particulière ne peut pas être abaissée. En conséquence, afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment bas pour être acceptable, l'auditeur devra veiller à ce que le risque de non-détection soit faible et s'appuiera davantage sur des contrôles de substance. Plus les éléments

SONDAGES EN AUDIT

		probants recueillis à partir des vérifications de détail sont nombreux (ce qui conduit à un plus faible niveau du risque de non-détection), plus grand sera l'échantillon à sélectionner.
2. Accroissement du recours à d'autres contrôles de substance visant la même assertion	Diminution	Plus l'auditeur s'appuie sur d'autres contrôles de substance (vérifications de détail ou procédures analytiques de substance) pour réduire le risque de non-détection à un niveau acceptable concernant une population particulière, moins le niveau d'assurance que requiert l'auditeur sera élevé et, en conséquence, plus petite pourra être la taille de l'échantillon.
3. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que l'anomalie tolérable soit supérieure à l'anomalie réelle dans la population.	Augmentation	Plus le niveau d'assurance requis par l'auditeur que les résultats du sondage reflètent effectivement l'incidence réelle de l'anomalie dans la population est élevé, plus la taille de l'échantillon sera grande.
4. Augmentation de l'anomalie tolérable	Diminution	Plus l'anomalie tolérable est faible, plus la taille de l'échantillon sera grande.
5. Augmentation du nombre d'anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation	Plus le nombre d'anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population est important, plus la taille de l'échantillon sera grande afin de procéder à une estimation raisonnable du nombre réel d'anomalies dans la population. Les facteurs pertinents que l'auditeur prend en compte pour évaluer le nombre d'anomalies attendu incluent le degré de

SONDAGES EN AUDIT

		subjectivité introduite dans la détermination de la valeur des éléments, les résultats des procédures d'évaluation des risques, les résultats des tests de procédures, les résultats des procédures d'audit réalisées au cours des périodes précédentes et les résultats des autres contrôles de substance.
6. Stratification de la population, s'il y a lieu	Diminution	Lorsqu'il existe un large éventail (variabilité) dans la valeur monétaire des éléments compris dans une population, il peut être utile de stratifier cette dernière. Lorsqu'une population peut être divisée en strates homogènes de façon appropriée, le cumul de la taille des échantillons de chacune des strates sera généralement moins élevé que la taille de l'échantillon qui aurait été requise pour atteindre un niveau donné de risque d'échantillonnage si l'on n'avait sélectionné qu'un seul échantillon à partir de la population tout entière.
7. Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Incidence négligeable	Pour des populations importantes, la taille réelle de celles-ci n'a qu'une incidence faible ou nulle sur la taille de l'échantillon. Ainsi, pour des petites populations, les sondages ne sont souvent pas aussi efficaces que des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Toutefois, lorsque l'on sélectionne des unités d'échantillonnage en valeur, une augmentation de la valeur monétaire de la

SONDAGES EN AUDIT

		population accroît la taille de l'échantillon, à moins que ceci ne soit compensé par un accroissement proportionnel du seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble [et, le cas échéant, du seuil ou des seuils de signification pour des flux particuliers d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournies dans les états financiers].)
--	--	---

Annexe 4

(Voir par. A13)

Méthodes de sélection d'échantillons

Il existe de nombreuses méthodes de sélection d'échantillons. Les principales sont les suivantes :

- (a) Sélection aléatoire (appliquée à l'aide de générateurs de nombres aléatoires, par exemple des tables de nombres aléatoires).
- (b) Sélection systématique, selon laquelle le nombre d'unités d'échantillonnage de la population est divisé par la taille de l'échantillon afin d'obtenir un intervalle d'échantillonnage, 50 par exemple et, après avoir déterminé un point de départ dans les 50 premières unités, chaque cinquantième unité d'échantillonnage suivante est sélectionnée. Bien que le point de départ puisse être fixé au hasard, l'échantillon a plus de chances d'être véritablement aléatoire s'il est déterminé à l'aide d'un logiciel de génération de nombres aléatoires ou de tables de nombres aléatoires. S'il recourt à la sélection systématique, l'auditeur aura besoin de vérifier que les unités d'échantillonnage dans la population ne sont pas structurées de telle façon que l'intervalle d'échantillonnage corresponde à une caractéristique spécifique de la population.
- (c) L'échantillonnage basé sur des unités monétaires est un type de sélection pondérée en fonction de la valeur (telle que décrite à l'Annexe 1) dans laquelle la taille de l'échantillon, la sélection et l'évaluation des résultats conduisent à une conclusion portant sur des montants exprimés en valeur monétaire.
- (d) Sélection au hasard, selon laquelle l'auditeur sélectionne l'échantillon sans appliquer de technique structurée. Bien qu'aucune technique structurée ne soit appliquée, l'auditeur veillera toutefois à éviter tout *a priori* ou toute prévisibilité dans sa sélection (il veillera par exemple à ne pas écarter les éléments difficiles à localiser ou à ne pas choisir ou ne pas éliminer systématiquement les premiers ou les derniers éléments d'une page) et s'efforcera ainsi de permettre que tous les éléments de la population aient une chance d'être sélectionnés. La sélection au hasard n'est pas adaptée à l'échantillonnage statistique.
- (e) La sélection par bloc implique la sélection d'un ou de plusieurs blocs d'éléments contigus dans la population. Ce type de sélection ne peut en général pas être utilisé dans les sondages car la structure de la plupart des populations est telle que l'on peut s'attendre à ce que les éléments d'une séquence aient des attributs similaires entre eux, mais différents de ceux d'éléments situés ailleurs dans la population. Bien que dans certaines situations, cette méthode puisse être considérée comme une procédure d'audit appropriée pour examiner un bloc d'éléments, elle sera rarement une technique de

SONDAGES EN AUDIT

sélection d'échantillons appropriée lorsque l'auditeur entend tirer des conclusions valables sur toute une population à partir d'un échantillon.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 540, Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT ISA 540

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Nature des estimations comptables	2 – 4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectif	6
Définitions	7
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	8 – 9
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	10 – 11
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	12 – 14
Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants	15 – 17
Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies	18
Informations fournies concernant les estimations comptables	19 – 20
Indices de biais possibles introduits par la direction	21
Déclarations écrites	22
Documentation	23
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Nature des estimations comptables	A1 – A11

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées	A12 – A44
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A45 – A51
Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	A52 – A101
Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants ...	A102 – A115
Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies.....	A116– A119
Informations fournies concernant les estimations comptables.....	A120 –A123
Indices de biais possibles introduits par la direction.....	A124 – A125
Déclarations écrites	A126 – A127
Documentation	A128

Annexe : Evaluations en juste valeur et informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur ayant trait aux estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et les informations fournies les concernant dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus spécifiquement, la présente norme développe la façon dont la Norme ISA 315 (Révisée)¹ et la Norme ISA 330² et d'autres Normes ISA concernées doivent être appliquées aux estimations comptables. Elle précise les diligences requises et les modalités d'application concernant les anomalies portant sur des estimations comptables individuelles, et donne des exemples d'indices de biais possibles introduits par la direction.

Nature des estimations comptables

2. Certains postes des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, mais peuvent seulement être estimés. Pour les besoins de la présente Norme ISA, de tels postes sont désignés par le terme d'estimations comptables. La nature et la fiabilité de l'information dont dispose la direction pour étayer une estimation comptable varient très largement, ce qui affecte le degré d'incertitude attachée à l'évaluation de cette estimation. Ce degré d'incertitude affecte en retour les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables, y compris la possibilité d'introduction de biais, intentionnels ou non, par la direction. (Voir par. A1–A11)
3. L'objectif d'évaluation des estimations comptables peut varier selon le référentiel comptable applicable et le type d'élément financier publié. L'objectif d'évaluation pour certaines estimations comptables est de prévoir l'issue d'une ou de plusieurs transactions, d'événements ou de circonstances qui sont à l'origine du besoin d'une estimation comptable. Pour d'autres estimations comptables, y compris, dans de nombreux cas, pour les estimations comptables en juste valeur, l'objectif d'évaluation est différent puisqu'il s'agit d'exprimer la valeur d'une transaction actuelle ou d'un poste des états financiers, sur la base des conditions observées à la date de l'évaluation, par exemple la valeur de marché estimative pour un type particulier d'actif ou de passif. Par exemple, le référentiel comptable applicable peut demander une évaluation en juste valeur sur la base d'une transaction courante hypothétique présumée entre des parties informées et consentantes (quelquefois désignées comme « participants au marché » ou un vocable équivalent) dans des conditions normales de marché, plutôt que sur le règlement d'une transaction à une date passée ou future³.

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*

³ Des définitions différentes de la juste valeur peuvent exister selon les référentiels comptables.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

4. L'existence d'une différence entre le montant réalisé d'une estimation comptable et celui initialement enregistré ou fourni dans les états financiers ne reflète pas nécessairement une anomalie dans ces derniers. Ceci est particulièrement vrai pour les estimations comptables en juste valeur dans la mesure où toute réalisation constatée a nécessairement été influencée par des événements ou des circonstances postérieures à la date à laquelle l'évaluation est faite pour les besoins des états financiers.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

6. L'objectif fixé à l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour vérifier que :
 - (a) Les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, incluses dans les états financiers, qu'elles soient enregistrées ou fournies à titre d'information, sont raisonnables ; et que
 - (b) Les informations fournies dans les états financiers les concernant sont adéquates, dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) Estimation comptable – Valeur approchée d'un montant en l'absence d'un moyen précis de le mesurer. Ce terme est utilisé pour un montant évalué en juste valeur lorsqu'il existe une incertitude attachée à l'évaluation, de même que pour d'autres montants qui requièrent une estimation. Lorsque la présente Norme ISA vise uniquement des estimations comptables impliquant des évaluations en juste valeur, le terme "estimations comptables en juste valeur" est utilisé ;
 - (b) Estimation ponctuelle ou fourchette d'estimations de l'auditeur – Montant, ou fourchette de montants, respectivement, déterminé à partir d'éléments probants utilisés pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction ;
 - (c) Incertitude attachée à l'évaluation – Possibilité qu'une estimation comptable (et l'information fournie la concernant) manque de précision en raison du risque inhérent à son évaluation ;
 - (d) Biais introduit par la direction – Manque d'impartialité de la direction dans la préparation de l'information ;
 - (e) Estimation ponctuelle de la direction – Montant retenu par la direction concernant une estimation comptable pour être enregistré dans les états financiers ou être mentionné dans les informations fournies dans les états financiers ;

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- (f) Dénouement d'une estimation comptable – Montant réel en valeur qui résulte de la réalisation d'un ou plusieurs événements, transactions, ou conditions sous-jacents, ayant fait l'objet d'une estimation comptable.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées

8. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁴, l'auditeur doit prendre connaissance des points suivants afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables : (Voir par. A12)
- (a) Les dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux estimations comptables, y compris les informations à fournir les concernant ; (Voir par. A13 – A15)
 - (b) La façon dont la direction identifie les transactions, événements et circonstances qui peuvent nécessiter de réaliser une estimation comptable à enregistrer dans les états financiers ou à mentionner dans les informations à fournir. Lors de cette prise de connaissance, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements intervenus dans les circonstances qui peuvent donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou à la nécessité de réviser les estimations comptables existantes ; (Voir par. A16 – A21)
 - (c) La façon dont la direction procède aux estimations comptables et une connaissance des données sur la base desquelles elles sont établies, notamment : (Voir par. A22 – A23)
 - (i) La méthode et, le cas échéant, le modèle utilisés pour procéder à l'estimation comptable ; (Voir par. A24 – A26)
 - (ii) Les contrôles pertinents ; (Voir par. A27 – A28)
 - (iii) Le recours éventuel de la direction à un expert ; (Voir par. A29 – A30)
 - (iv) Les hypothèses sous-tendant les estimations comptables ; (Voir par. A31 – A36)
 - (v) S'il y a eu, ou s'il devrait y avoir eu, un changement par rapport à la période précédente dans les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables et, dans l'affirmative, quelles en sont les raisons ; et (Voir par. A37)
 - (vi) Si la direction a évalué les effets d'une incertitude attachée à l'évaluation et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation. (Voir par. A38)

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 5-6 et 11-12.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

9. L'auditeur doit revoir le dénouement des estimations comptables comprises dans les états financiers de la période précédente, ou, le cas échéant, leur révision subséquente pour les besoins de la période en cours. La nature et l'étendue de cette revue tiennent compte de la nature des estimations comptables et de la pertinence des informations que cette revue est susceptible de fournir pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables faites dans les états financiers de la période en cours. Cependant, cette revue n'a pas pour but de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes et qui étaient fondés sur les informations disponibles à cette époque. (Voir par. A39 – A44)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

10. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives, effectuées en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁵, l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable. (Voir par. A45–A46)
11. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement professionnel, l'une quelconque des estimations comptables qui a été identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude attachée à son évaluation donne lieu à des risques importants. (Voir par. A47 – A51)

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

12. Sur la base des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer : (Voir par. A52)
- (a) Si la direction a correctement appliqué les dispositions du référentiel comptable applicable relatives à l'estimation comptable ; et (Voir par. A53–A56)
 - (b) Si les méthodes suivies pour procéder aux estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées de manière cohérente, et si les modifications éventuelles dans les estimations comptables ou dans la méthode suivie pour effectuer ces estimations sont appropriées eu égard aux circonstances. (Voir par. A57 – A58)
13. En réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit mettre en œuvre, comme l'exige la Norme ISA 330⁶, une ou plusieurs des procédures suivantes, en prenant en compte la nature de l'estimation comptable : (Voir par A59 – A61)
- (a) Déterminer si les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable ; (Voir par. A62 – A67)
 - (b) Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles elle est basée. Ce faisant, l'auditeur doit apprécier : (Voir par. A68 – A70)

⁵ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25.

⁶ Norme ISA 330, paragraphe 5.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- (i) Si la méthode d'évaluation utilisée est appropriée en la circonstance ; et (Voir par. A71 – A76)
 - (ii) Si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables au regard des objectifs d'évaluation du référentiel comptable applicable. (Voir par. A77 – A83)
 - (c) Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur la manière dont la direction a procédé aux estimations comptables, conjointement avec des contrôles de substance appropriés ; (Voir par. A84 – A86)
 - (d) Établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. A cette fin : (Voir par. A87 – A91)
 - (i) Lorsque l'auditeur utilise des hypothèses ou des méthodes qui diffèrent de celles de la direction, il doit acquérir une connaissance suffisante des hypothèses et méthodes de la direction pour établir que son estimation ponctuelle ou sa fourchette d'estimations prend en compte les variables pertinentes et pour évaluer toute différence importante avec l'estimation ponctuelle de la direction ; (Voir par. A92)
 - (ii) Lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'utiliser une fourchette d'estimations, il doit réduire celle-ci, sur la base des éléments probants dont il dispose, aux dénouements considérés comme raisonnables. (Voir par. A93 – A95)
14. Lorsqu'il détermine les points visés au paragraphe 12 ou qu'il répond aux risques évalués d'anomalies significatives en application du paragraphe 13, l'auditeur doit s'interroger pour savoir si des compétences ou des connaissances spécialisées concernant un ou plusieurs aspects des estimations comptables sont requises afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A96 – A101)

Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants

Incertitude attachée à l'évaluation

15. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, en plus des autres contrôles de substance réalisés pour satisfaire aux obligations de la Norme ISA 330⁷, l'auditeur doit évaluer les aspects suivants : (Voir par. A102)
- (a) La façon dont la direction a pris en considération différentes hypothèses ou différents dénouements, ainsi que les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou la façon dont la direction a pris en compte d'une autre manière l'incertitude attachée à l'évaluation lors de l'établissement de l'estimation comptable ; (Voir par. A103 – A106)
 - (b) Si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables ; (Voir par. A107 – A109)

⁷ Norme ISA 330, paragraphe 18.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- (c) L'intention de la direction de mener des actions spécifiques et sa capacité à mener ces actions, dès lors que cette intention ou cette capacité ont une incidence sur le caractère raisonnable d'hypothèses importantes retenues par la direction ou sur le caractère approprié de l'application du référentiel comptable applicable. (Voir par. A110)
16. Si l'auditeur juge que la direction n'a pas traité de manière adéquate les effets de l'incertitude attachée à l'évaluation portant sur les estimations comptables qui engendrent des risques importants, il doit, s'il le considère nécessaire, établir une fourchette permettant d'évaluer le caractère raisonnable de l'estimation comptable. (Voir par. A111 – A112)

Critères d'enregistrement et d'évaluation

17. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le fait de savoir :
- (a) Si la décision de la direction de refléter, ou de ne pas refléter, les estimations comptables dans les états financiers ; et (Voir par. A113 – A114)
- (b) Si la base de d'évaluation choisie pour les estimations comptables, (Voir par. A115) sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies

18. L'auditeur doit apprécier, sur la base des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont, soit raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable, soit erronées. (Voir par. A116 – A119)

Informations fournies concernant les estimations comptables

19. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité aux dispositions du référentiel comptable applicable des informations fournies dans les états financiers relatives aux estimations comptables . (Voir par. A120 – A121)
20. Pour les estimations comptables qui engendrent des risques importants, l'auditeur doit également apprécier, dans le contexte du référentiel comptable applicable, le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude attachée à leur évaluation. (Voir par. A122 – A123)

Indices de biais possibles introduits par la direction

21. L'auditeur doit revoir les jugements et les décisions de la direction pris lors de l'établissement des estimations comptables afin d'identifier s'il existe des indices de biais possibles introduits par celle-ci. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

conclusions quant au caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. (Voir par. A124 – A125)

Déclarations écrites

22. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle-ci considère que les hypothèses importantes qu'elle a retenues en procédant aux estimations comptables sont raisonnables. (Voir par. A126 – A127)

Documentation

23. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁸ :
- (a) Le fondement de ses conclusions sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables, et des informations fournies les concernant, qui engendrent des risques importants ; et
 - (b) Le cas échéant, les indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir par. A128)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Nature des estimations comptables (Voir par. 2)

- A1. En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entreprises, certains des postes des états financiers ne peuvent être qu'estimés. De plus, les caractéristiques spécifiques d'un actif, d'un passif ou d'un poste de capitaux propres, ou la base ou les méthodes d'évaluation prescrites par le référentiel comptable, peuvent obliger à procéder à une estimation d'un poste des états financiers. Certains référentiels comptables prescrivent des méthodes spécifiques d'évaluation et les informations à fournir dans les états financiers, tandis que d'autres sont moins spécifiques. L'Annexe à la présente Norme ISA porte sur des méthodes d'évaluation en juste valeur et des informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables.
- A2. Certaines estimations comptables impliquent une incertitude attachée à l'évaluation relativement peu élevée et peuvent donner lieu à des risques faibles d'anomalies significatives, par exemple :
- Les estimations comptables faites dans des entités dont les activités ne sont pas complexes ;
 - Les estimations comptables qui sont fréquemment effectuées et mises à jour parce qu'elles concernent des opérations routinières ;

⁸ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et A6.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Les estimations comptables qui proviennent de données directement disponibles, telles que des données publiées relatives aux taux d'intérêts ou aux cours de bourse. De telles données peuvent être qualifiées d'"observables" dans le contexte d'une estimation comptable en juste valeur ;
 - Les estimations comptables en juste valeur lorsque la méthode d'évaluation prescrite par le référentiel comptable applicable est simple et facilement appliquée au poste d'actif ou de passif requérant une estimation en juste valeur ;
 - Les estimations comptables en juste valeur lorsque le modèle utilisé pour l'évaluer est bien connu ou généralement accepté, sous réserve que les hypothèses ou les données de base utilisées par le modèle soient observables.
- A3. Pour certaines estimations comptables, cependant, il peut exister une incertitude relativement élevée attachée à leur évaluation, particulièrement lorsqu'elles reposent sur des hypothèses importantes, par exemple :
- Les estimations comptables concernant l'issue d'un procès ;
 - Les estimations comptables en juste valeur relatives aux produits financiers dérivés non cotés ;
 - Les estimations comptables en juste valeur pour lesquelles un modèle hautement spécialisé mis au point par l'entité est utilisé ou pour lesquelles les hypothèses ou les données de base retenues ne peuvent pas être observées sur le marché.
- A4. Le degré de l'incertitude attachée à l'évaluation varie selon la nature de l'estimation comptable, selon le fait qu'il existe ou non une méthode ou un modèle généralement reconnu pour procéder à l'estimation comptable et selon le caractère subjectif des hypothèses retenues. Dans certains cas, l'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable peut être si grande que les critères d'évaluation prescrits par le référentiel comptable applicable ne sont pas réunis et que l'estimation comptable ne peut être effectuée.
- A5. Parmi les postes des états financiers qui requièrent une estimation en juste valeur, tous ne donnent pas lieu à une incertitude attachée à l'évaluation. Par exemple, ceci peut être le cas pour certains postes des états financiers pour lesquels il existe un marché actif et ouvert qui fournit une information accessible et fiable sur les cours des instruments négociés ; dans ce cas, l'existence de cours publiés est généralement le meilleur élément probant de la juste valeur. Cependant, une incertitude attachée à l'évaluation peut exister même lorsque la méthode de valorisation et les données utilisées sont bien définies. Par exemple, l'évaluation, à son cours du marché, d'un titre coté sur un marché actif et ouvert peut demander à être corrigée si les titres détenus par l'entité représentent une participation importante, ou s'il existe des restrictions de marché. En outre, les circonstances économiques générales qui prévalent au moment de l'estimation, par exemple le caractère non liquide sur un marché particulier, peuvent avoir un impact sur l'incertitude attachée à l'évaluation.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- A6. On peut citer, comme exemples de situations qui peuvent requérir des estimations comptables autres qu'en juste valeur :
- La provision pour dépréciation de créances douteuses ;
 - La provision pour dépréciation de stocks obsolètes ;
 - La provision pour garantie ;
 - La méthode de dépréciation ou la durée d'utilité d'un actif ;
 - La provision pour dépréciation de la valeur enregistrée d'un placement lorsqu'il existe une incertitude sur sa valeur de réalisation ;
 - Le dénouement de contrats à long terme ;
 - Les coûts liés au règlement amiable de procès ou à des jugements rendus.
- A7. On peut citer, comme exemples de situations qui peuvent requérir des estimations comptables en juste valeur :
- Les instruments financiers complexes qui ne sont pas commercialisés sur un marché actif et ouvert ;
 - Les paiements fondés sur des actions ;
 - Les biens immobilisés ou des équipements détenus en vue de leur cession ;
 - Certains actifs ou passifs acquis dans le cadre d'un regroupement, y compris le goodwill et les immobilisations incorporelles ;
 - Des transactions impliquant l'échange d'actifs ou de passifs entre des parties indépendantes sans contrepartie monétaire, par exemple un échange sans contrepartie monétaire d'installations industrielles appartenant à des branches d'activités différentes.
- A8. Toute estimation implique des jugements basés sur des informations disponibles au moment où les états financiers sont établis. Pour beaucoup d'estimations comptables, ces jugements impliquent d'émettre des hypothèses sur des sujets qui présentent un caractère incertain au moment où l'estimation est faite. Il n'est pas de la responsabilité de l'auditeur de prédire les situations, transactions ou événements futurs qui, s'ils avaient été connus au moment de l'audit, auraient pu affecter de manière importante les actions de la direction ou les hypothèses qu'elle a retenues.

Biais introduits par la direction

- A9. Les référentiels comptables se réclament souvent du principe de neutralité, c'est-à-dire de l'absence de parti pris. Les estimations comptables sont toutefois imprécises et peuvent être influencées par le jugement de la direction. Un tel jugement peut conduire la direction à introduire un biais non intentionnel ou intentionnel (par exemple parce qu'il existe une motivation pour atteindre un résultat désiré). La possibilité qu'une estimation comptable soit biaisée par la direction augmente avec le degré de

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

subjectivité que comporte l'établissement de cette estimation. Le biais non intentionnel introduit par la direction et la possibilité qu'un biais intentionnel soit introduit par la direction sont inhérents aux décisions subjectives que nécessitent souvent les estimations comptables. Dans le cas d'audits récurrents, des indices de biais possibles introduits par la direction identifiés au cours de l'audit des périodes précédentes ont une incidence sur la planification, l'identification des risques et sur les procédures d'évaluation de l'auditeur dans la période en cours.

- A10. Les biais introduits par la direction peuvent être difficiles à détecter au niveau d'un compte. Il est possible qu'ils ne soient décelables que par l'examen de l'ensemble d'un groupe d'estimations comptables ou de toutes les estimations, ou que lorsqu'ils sont observés sur plusieurs périodes comptables. Bien que certaines formes de biais introduits par la direction soient inhérents à des décisions subjectives, en procédant à de tels jugements il peut n'y avoir aucune intention de la direction d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers. Cependant, lorsqu'il existe une intention de tromper, le biais introduit par la direction devient frauduleux par nature.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A11. Les entités du secteur public peuvent détenir un volume important d'actifs spécialisés pour lesquels il n'existe aucune information directement disponible ni de sources d'informations fiables pour les besoins de l'évaluation en juste valeur ou selon une autre base d'évaluation à la valeur actuelle, ou une combinaison des deux. Il est fréquent que les actifs spécialisés détenus ne génèrent pas de flux de trésorerie et ne se négocient pas sur un marché actif. L'évaluation en juste valeur requiert donc en général des estimations et peut être complexe, et dans quelques rares cas peut ne pas être possible du tout.

Procédures d'évaluation des risques et procédures liées (Voir par. 8)

- A12. Les procédures d'évaluation des risques et les procédures liées requises par le paragraphe 8 de la présente Norme ISA aident l'auditeur à prévoir la nature et le type d'estimations comptables qu'une entité peut être amenée à faire. La préoccupation première de l'auditeur est de savoir si la connaissance qu'il a acquise est suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives liés à des estimations comptables, et de planifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Prise de connaissance des dispositions du référentiel comptable applicable (Voir par. 8(a))

- A13. Acquérir une connaissance des dispositions du référentiel comptable applicable aide l'auditeur à déterminer si celles-ci, par exemple :

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Prescrivent certaines conditions pour l'enregistrement⁹ ou les méthodes d'évaluation des estimations comptables ;
- Fixent certaines conditions qui autorisent ou prescrivent l'évaluation en juste valeur, par exemple en se référant aux intentions de la direction de mener certaines actions concernant un actif ou un passif ;
- Précisent quelles informations à fournir sont prescrites ou autorisées.

Cette connaissance fournit également à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction sur la manière dont celle-ci a appliqué les règles relatives aux estimations comptables et pour déterminer si ces règles ont été appliquées de manière appropriée.

- A14. Des référentiels comptables peuvent fournir des lignes directrices à la direction pour établir une estimation ponctuelle lorsqu'il existe d'autres possibilités. Certains référentiels comptables, par exemple, requièrent que l'estimation ponctuelle retenue soit l'alternative qui reflète le jugement de la direction quant au dénouement le plus probable¹⁰. D'autres peuvent exiger, par exemple, d'utiliser une valeur actualisée pondérée probable attendue. Dans certains cas, la direction peut être en mesure de faire directement une estimation ponctuelle. Dans d'autres cas, elle ne pourra l'effectuer qu'après avoir considéré différentes hypothèses ou différents dénouements.
- A15. Des référentiels comptables peuvent prescrire les informations à fournir concernant les hypothèses importantes auxquelles l'estimation comptable est particulièrement sensible. De plus, lorsqu'un degré élevé d'incertitude est attaché à l'évaluation, certains référentiels comptables ne permettent pas l'enregistrement d'une estimation comptable dans les états financiers, mais prescrivent certaines informations à fournir dans les notes aux états financiers.

Prise de connaissance de la façon dont la direction identifie le besoin de procéder à des estimations comptables (Voir par. 8(b))

- A16. L'établissement des états financiers requiert de la direction de déterminer si une transaction, un événement ou une condition engendre le besoin d'une estimation comptable, et si toutes les estimations comptables nécessaires ont été prises en compte et évaluées et ont donné lieu à des informations correspondantes fournies dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.
- A17. L'identification par la direction de transactions, d'événements ou de conditions qui requièrent une estimation comptable est susceptible d'être fondée sur :

⁹ La plupart des référentiels comptables requièrent la présentation au bilan ou dans le compte de résultat des éléments qui satisfont aux critères de comptabilisation. Le fait de fournir des informations concernant les méthodes comptables ou l'ajout de notes aux états financiers ne suffit pas à compenser l'absence de comptabilisation de tels éléments, y compris des estimations comptables.

¹⁰ Le terme employé pour décrire les estimations ponctuelles déterminées de cette façon peut différer selon le référentiel comptable.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Sa connaissance des activités de l'entité et du secteur d'activité dans lequel elle exerce ;
- Sa connaissance de la mise en œuvre des stratégies opérationnelles au cours de la période en cours ;
- Le cas échéant, son expérience passée acquise lors de l'établissement des états financiers pour les périodes antérieures.

Dans ces situations, l'auditeur peut prendre connaissance de la façon dont la direction identifie le besoin d'estimations comptables essentiellement en lui adressant des demandes d'informations. Dans d'autres situations, lorsque la direction procède de manière plus structurée, par exemple lorsqu'elle dispose d'une fonction formelle de gestion des risques, l'auditeur peut mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques pour évaluer ceux associés aux méthodes et aux pratiques suivies par la direction pour sa revue périodique des circonstances donnant lieu à des estimations comptables et, le cas échéant, la révision de ces dernières. L'exhaustivité des estimations comptables est souvent un aspect important à prendre en considération par l'auditeur, particulièrement pour celles concernant les passifs.

- A18. La connaissance par l'auditeur de l'entité et de son environnement acquise à partir des procédures d'évaluation des risques réalisées, associée à d'autres éléments probants recueillis au cours de l'audit, aide l'auditeur à identifier les circonstances, ou les changements de circonstances, qui peuvent rendre nécessaire une estimation comptable.
- A19. Les demandes d'informations auprès de la direction concernant les changements de circonstances peuvent inclure, par exemple, des demandes portant sur le fait de savoir si :
- L'entité s'est lancée dans de nouveaux types d'opérations qui peuvent donner lieu à des estimations comptables ;
 - Les termes des opérations qui ont donné lieu à des estimations comptables ont changé ;
 - Les méthodes comptables relatives aux estimations comptables ont changé, en raison de modifications dans les dispositions du référentiel comptable applicable ou pour d'autres raisons ;
 - Une modification de la réglementation ou d'autres changements échappant au contrôle de la direction sont intervenus, qui sont susceptibles d'obliger celle-ci à réviser les estimations comptables, ou à procéder à de nouvelles estimations ;
 - De nouvelles situations ou de nouveaux événements sont survenus, qui sont susceptibles d'obliger à effectuer de nouvelles estimations comptables ou à réviser celles existantes.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

A20. Au cours de l'audit, l'auditeur peut identifier des transactions, des événements ou des conditions nécessitant des estimations comptables, que la direction n'a pas identifiés. La Norme ISA 315 (Révisée) traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, y compris le risque qu'il existe une faiblesse significative du contrôle interne relative au processus d'évaluation des risques de l'entité¹¹.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A21. Acquérir cette connaissance dans les petites entités est souvent moins complexe parce que leurs activités opérationnelles sont souvent limitées et que les transactions qu'elles effectuent sont moins compliquées. En outre, il est fréquent qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant, identifie le besoin de procéder à une estimation comptable, ce qui permet à l'auditeur de circonscrire ses demandes d'informations en conséquence.

Prise de connaissance de la façon dont la direction procède aux estimations comptables (Voir par. 8(c))

A22. L'établissement des états financiers requiert également de la direction de mettre en place des processus d'établissement de l'information financière pour les besoins des estimations comptables, y compris un contrôle interne adéquat. De tels processus comprennent des aspects tels que :

- Le choix des méthodes comptables appropriées et la définition des processus d'évaluation, y compris des méthodes appropriées d'estimation ou de valorisation comprenant, le cas échéant, des modèles ;
- L'élaboration ou l'identification des données et des hypothèses pertinentes pour les estimations comptables ;
- La revue périodique des circonstances qui donnent lieu aux estimations comptables et la révision de ces estimations lorsque c'est nécessaire.

A23. L'auditeur peut notamment tenir compte des aspects suivants lors de sa prise de connaissance de la façon dont la direction procède aux estimations comptables :

- Les types de comptes ou de transactions concernés par les estimations comptables (il peut par exemple s'agir de déterminer si les estimations comptables proviennent de l'enregistrement de transactions routinières et récurrentes ou si elles proviennent de transactions non récurrentes ou inhabituelles) ;
- Savoir si, et dans l'affirmative, comment, la direction a utilisé des techniques d'évaluation reconnues pour parvenir à une estimation comptable particulière ;

¹¹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 16.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Savoir si les estimations comptables effectuées sont basées sur des données disponibles à une date intercalaire et, dans l'affirmative, si et comment la direction a pris en compte l'effet d'événements, de transactions et de changements dans les circonstances survenus entre cette date et la fin de la période.

Méthodes d'évaluation, y compris l'utilisation de modèles (Voir par. 8(c)(i))

A24. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut prescrire la méthode d'évaluation pour une estimation comptable, par exemple un modèle particulier qui est à utiliser dans l'évaluation d'une estimation en juste valeur. Dans beaucoup de situations, cependant, le référentiel comptable applicable ne prescrit pas de méthode d'évaluation particulière, ou en propose plusieurs.

A25. Lorsque le référentiel comptable applicable ne prescrit pas de méthode particulière dans une situation donnée, les questions que l'auditeur peut se poser lors de sa prise de connaissance de la méthode ou, le cas échéant, du modèle, utilisé pour procéder aux estimations comptables comprennent, par exemple :

- La façon dont la direction a pris en considération la nature de l'actif ou du passif à évaluer dans son choix d'une méthode particulière ;
- Le fait de savoir si l'entité opère dans un secteur d'activité ou un environnement particulier dans lequel il existe des méthodes communément utilisées pour procéder à un type spécifique d'estimation comptable.

A26. Il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les cas où, par exemple, la direction a développé en interne un modèle devant être utilisé pour procéder à une estimation comptable ou lorsque celle-ci s'écarte d'une méthode communément utilisée dans un secteur d'activité ou un environnement particulier.

Contrôles pertinents (Voir par. 8(c)(ii))

A27. Les aspects que l'auditeur peut considérer lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents comprennent, par exemple, l'expérience et la compétence des personnes qui procèdent aux estimations comptables ainsi que les contrôles concernant :

- La façon dont la direction vérifie l'exhaustivité, la pertinence et l'exactitude des données utilisées pour procéder aux estimations comptables ;
- La revue et l'approbation des estimations comptables, y compris des hypothèses ou des autres éléments utilisés dans leur élaboration, par les niveaux appropriés de direction et, lorsqu'il y a lieu, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La séparation des tâches entre les personnes engageant l'entité en concluant les transactions sous-jacentes et celles responsables de l'élaboration des estimations comptables, y compris le fait de savoir si l'affectation des responsabilités prend en

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

compte de manière appropriée la nature de l'entité ainsi que de ses produits ou services (par exemple, dans le cas d'un grand établissement financier, une séparation pertinente des tâches peut comprendre une fonction indépendante chargée d'apprécier et de valider le prix en juste valeur des produits financiers propres à l'entité, la rémunération du personnel chargé de cette fonction n'étant pas liée à ces produits).

A28. D'autres contrôles peuvent être pertinents pour l'élaboration des estimations comptables et dépendent des circonstances. Par exemple, si l'entité utilise des modèles spécifiques pour procéder aux estimations comptables, la direction peut associer à ces modèles des politiques et des procédures particulières. De tels contrôles peuvent par exemple s'appliquer :

- À la conception et au développement ou à la sélection d'un modèle spécifique pour un besoin particulier ;
- À l'utilisation du modèle ;
- Au suivi et à la validation périodique de l'intégrité du modèle.

Recours de la direction à des experts (Voir par. 8(c)(iii))

A29. Il est possible que la direction dispose de l'expérience et de la compétence nécessaires pour procéder aux estimations ponctuelles requises, ou que l'entité emploie des personnes disposant d'une telle expérience et compétence. Dans certains cas, cependant, la direction peut avoir besoin de recourir à un expert pour réaliser les estimations ou l'aider à les réaliser. Ce peut notamment être le cas du fait :

- De la nature spécialisée de l'élément demandant estimation, par exemple l'évaluation de réserves de minerais ou d'hydrocarbures dans les secteurs de l'extraction ;
- De la technicité des modèles requis pour satisfaire aux exigences du référentiel comptable applicable, par exemple pour certaines évaluations en juste valeur ;
- Du caractère inhabituel ou peu fréquent d'une circonstance, d'une transaction ou d'un événement nécessitant une estimation comptable.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A30. Dans les petites entités, les circonstances qui requièrent une estimation comptable sont souvent telles que le propriétaire-dirigeant est en mesure d'effectuer l'estimation ponctuelle demandée. Dans certains cas, cependant, le recours à un expert sera nécessaire. Des entretiens avec le propriétaire-dirigeant à un stade préliminaire du processus d'audit au sujet de la nature de l'une quelconque des estimations comptables, de l'exhaustivité des estimations et du caractère adéquat du processus d'évaluation peuvent aider le propriétaire-dirigeant à déterminer s'il est nécessaire de recourir à un expert.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

Hypothèses (Voir par. 8(c)(iv))

A31. Les hypothèses font partie intégrante des estimations comptables. Les points que l'auditeur peut prendre en compte lors de la prise de connaissance des hypothèses sous-tendant les estimations comptables comprennent, par exemple :

- La nature des hypothèses, y compris celles qui sont susceptibles d'être importantes ;
- La façon dont la direction évalue si les hypothèses sont pertinentes et exhaustives (c'est-à-dire si toutes les variables pertinentes ont été prises en compte) ;
- Le cas échéant, la façon dont la direction apprécie que les hypothèses utilisées sont cohérentes entre elles ;
- Le fait que les hypothèses portent sur des points sur lesquels la direction exerce un contrôle (par exemple les hypothèses concernant les programmes de maintenance qui peuvent affecter l'estimation de la durée d'utilité d'un actif) et la mesure dans laquelle elles sont conformes aux plans stratégiques de l'entité et aux contraintes de l'environnement externe, ou qu'elles portent sur des points sur lesquels la direction n'exerce pas de contrôle (par exemple, les hypothèses relatives aux taux d'intérêts, aux taux de mortalité, à d'éventuelles actions en justice ou des autorités de contrôle, ou à l'évolution, en volume ou dans le temps, des flux de trésorerie futurs) ;
- La nature et l'étendue de la documentation, si elle existe, venant à l'appui des hypothèses.

Des hypothèses peuvent être émises ou identifiées par un expert pour assister la direction dans l'élaboration des estimations comptables. De telles hypothèses, lorsqu'elles sont utilisées par la direction, deviennent celles de la direction.

A32. Dans certains cas, le terme « inputs » peut désigner des hypothèses, par exemple lorsque la direction utilise un modèle pour élaborer les estimations comptables ; dans d'autres cas, ces termes seront utilisés pour faire référence aux données sous-jacentes auxquelles sont appliquées des hypothèses particulières.

A33. La direction peut justifier des hypothèses par différents types d'informations provenant de sources internes et externes, dont la pertinence et la fiabilité peuvent varier. Dans certains cas, une hypothèse peut être fondée de manière fiable dès lors qu'elle utilise une information provenant de sources externes (par exemple un taux d'intérêt publié ou d'autres données statistiques) ou internes (par exemple des informations historiques ou des situations antérieures rencontrées par l'entité). Dans d'autres cas, une hypothèse peut être plus subjective, par exemple lorsque l'entité n'a pas d'expérience ou de sources externes sur lesquelles s'appuyer.

A34. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur, les hypothèses reflètent ou sont cohérentes avec les facteurs que des parties informées et consentantes

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

(quelquefois désignées comme « participants au marché » ou un terme équivalent), dans des conditions de concurrence normales, utiliseraient pour déterminer la juste valeur lors de l'échange d'un actif ou du règlement d'un passif. Des hypothèses spécifiques varieront également en fonction des caractéristiques de l'actif ou du passif sujet à évaluation, la méthode de valorisation utilisée (par exemple, une approche fondée sur le prix de marché, ou une approche basée sur le résultat) et les dispositions du référentiel comptable applicable.

A35. Concernant les estimations comptables en juste valeur, la source ou le fondement des hypothèses ou des inputs peuvent être de nature différente, à savoir :

- (a) Celles qui reflètent ce que des participants au marché utiliseraient pour valoriser un actif ou un passif, déterminées à partir des données du marché obtenues de sources indépendantes de l'entité (quelquefois désignées par le terme « inputs observables » ou un terme équivalent) ;
- (b) Celles qui reflètent les jugements propres de l'entité sur ce que les participants au marché utiliseraient pour valoriser un actif ou un passif, déterminées à partir des meilleures informations disponibles en la circonstance (quelquefois désignées par le terme « inputs non observables » ou un terme équivalent).

En pratique, cependant, la distinction entre les catégories (a) et (b) n'est pas toujours manifeste. De plus, il peut être nécessaire pour la direction de choisir entre un certain nombre d'hypothèses différentes utilisées par divers participants au marché.

A36. Le degré de subjectivité, tel que le fait de savoir si une hypothèse ou un «input» est observable, a une influence sur le degré d'incertitude attachée à l'évaluation et, par voie de conséquence, sur l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies significatives pour une estimation comptable particulière.

Changements dans les méthodes utilisées pour les estimations comptables (Voir par. 8(c)(v))

A37. Lors de l'évaluation de la façon dont la direction procède aux évaluations comptables, l'auditeur est tenu d'appréhender s'il y a eu, ou s'il y aurait dû y avoir eu, un changement dans les méthodes suivies pour les estimations comptables par rapport à la période précédente. Une méthode d'évaluation spécifique peut avoir à être modifiée en réponse à des changements intervenus dans l'environnement ou les circonstances affectant l'entité, ou dans les dispositions du référentiel comptable applicable. Si la direction a changé de méthode pour procéder aux estimations comptables, il est important qu'elle démontre que la nouvelle méthode suivie est plus appropriée, ou qu'elle vient en réponse à ces changements. Par exemple, si la direction, pour une estimation comptable donnée, passe d'une évaluation à la valeur du marché à l'utilisation d'un modèle, l'auditeur s'interrogera pour savoir si les hypothèses de la direction concernant le marché sont raisonnables eu égard aux circonstances économiques.

Incertitude attachée à une évaluation (Voir par. 8(c)(vi))

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

A38. Les points que l'auditeur peut prendre en compte pour déterminer si et, dans l'affirmative, comment la direction a évalué l'effet des incertitudes attachées aux évaluations, comprennent par exemple les aspects suivants :

- Le fait que la direction ait pris en considération ou non d'autres hypothèses ou dénouements, et comment elle les a pris en considération, par exemple en effectuant des analyses de sensibilité pour déterminer l'effet des changements des hypothèses retenues sur une estimation comptable ;
- La manière dont la direction établit une estimation comptable lorsque les analyses présentent un certain nombre de scénarios possibles de dénouement ;
- Le fait que la direction assure ou non le suivi du dénouement des estimations comptables effectuées au cours de la période précédente, et qu'elle tire ou non les conséquences de cette procédure de suivi.

Revue des estimations comptables de la période précédente (Voir par. 9)

A39. Le dénouement d'une estimation comptable sera souvent différent de l'estimation comptable enregistrée dans les états financiers de la période précédente. En réalisant des procédures d'évaluation des risques pour identifier et comprendre les raisons de telles différences, l'auditeur peut recueillir :

- Des informations concernant l'efficacité du processus d'évaluation suivi par la direction au cours de la période précédente, à partir desquelles il peut juger de l'efficacité probable du processus suivi pour la période en cours ;
- Des éléments probants qui sont pertinents pour la révision, dans la période en cours, des estimations comptables de la période précédente ;
- Des éléments probants sur des sujets tels que l'incertitude attachée à l'évaluation, dont la mention dans les états financiers peut être requise.

A40. La revue des estimations comptables de la période précédente peut aussi aider l'auditeur, dans la période en cours, à identifier des circonstances ou des situations qui augmentent la possibilité de biais introduits par la direction dans les estimations comptables, ou qui en indiquent la présence. L'esprit critique de l'auditeur l'aide à identifier de telles circonstances ou situations et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A41. Une revue rétrospective des jugements et des hypothèses de la direction relatifs aux estimations comptables importantes est aussi requise par la Norme ISA 240¹². Cette revue est menée dans le cadre des diligences qui requièrent de l'auditeur de définir et de mettre en œuvre des procédures destinées à identifier des biais introduits dans les estimations comptables qui pourraient représenter un risque d'anomalies significatives

¹² Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 32(b)(ii).

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

provenant de fraudes, en réponse aux risques que la direction contourne les contrôles. Dans la pratique, la revue par l'auditeur des estimations comptables de la période précédente en tant que procédure d'évaluation des risques en application de la présente Norme ISA peut être effectuée en même temps que celle requise par la Norme ISA 240.

- A42. L'auditeur peut juger qu'une revue plus détaillée est nécessaire pour les estimations comptables qui avaient été identifiées au cours de la période précédente comme présentant une incertitude élevée attachée à leur évaluation, ou pour les estimations comptables qui ont changé de manière importante par rapport à la période précédente. D'un autre côté, pour les estimations comptables qui, par exemple, résultent de l'enregistrement de transactions routinières ou récurrentes, l'auditeur peut juger que la réalisation de procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques est suffisante pour les besoins de cette revue.
- A43. Pour les estimations comptables en juste valeur et les autres estimations basées sur des conditions prévalant à la date de leur évaluation, un écart plus important peut exister entre le montant enregistré en juste valeur dans les états financiers de la période précédente et le dénouement constaté ou le montant révisé pour les besoins de la période en cours. Ceci résulte du fait que les objectifs d'évaluation de telles estimations comptables sont liés à la perception que l'on a de la valeur à un moment donné, laquelle peut changer de manière importante et rapide dès lors que se produit un changement dans l'environnement de l'entité. L'auditeur peut en conséquence orienter sa revue vers l'obtention d'informations susceptibles d'être pertinentes pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, l'auditeur n'obtiendra pas d'informations pertinentes pour les besoins de l'audit en prenant connaissance des changements dans les hypothèses des participants au marché qui ont affecté les dénouements d'une estimation comptable faite au cours d'une période antérieure. En pareil cas, l'examen par l'auditeur desdits dénouements peut viser davantage à comprendre l'efficacité du processus d'estimations comptables suivi par la direction dans le passé, c'est-à-dire la mesure dans laquelle elle a fait ses preuves en matière d'estimations, en vue de pouvoir juger de la probabilité que le processus actuel soit efficace.
- A44. Un écart entre le dénouement d'une estimation comptable et le montant enregistré dans les états financiers de la période précédente ne signifie pas nécessairement que ceux-ci comportent une anomalie. Cependant, ce peut être le cas si, par exemple, l'écart provient d'informations dont la direction disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente, ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en compte pour les besoins de leur établissement. De nombreux référentiels comptables fournissent des indications sur la façon de distinguer entre les changements dans les estimations comptables qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à appliquer.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Incertitude attachée aux évaluations (Voir par. 10)

A45. Le degré d'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable peut être influencé par des facteurs tels que :

- L'importance laissée au jugement dans l'estimation comptable ;
- La sensibilité de l'estimation comptable aux changements dans les hypothèses ;
- L'existence de techniques d'évaluation reconnues qui peuvent atténuer l'incertitude attachée à l'évaluation (bien que le caractère subjectif des hypothèses retenues en tant qu'inputs puisse donner lieu à une incertitude attachée à l'évaluation) ;
- La durée de la période sur laquelle portent les prévisions, et la pertinence des données tirées d'événements passés pour prévoir des événements futurs ;
- La disponibilité de données fiables provenant de sources extérieures ;
- Dans quelle mesure l'estimation comptable est basée sur des inputs observables ou non observables

Le degré d'incertitude attaché à l'évaluation d'une estimation comptable peut influencer sur la sensibilité de l'estimation à l'égard des biais.

A46. Les points que l'auditeur prend en compte lors de l'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent aussi inclure :

- L'ordre de grandeur réel ou attendu d'une estimation comptable ;
- Le rapport entre le montant enregistré de l'estimation comptable (c'est-à-dire l'estimation ponctuelle de la direction) et le montant auquel l'auditeur se serait attendu ;
- Le fait que la direction a eu recours ou non à un expert pour procéder à l'estimation comptable ;
- Le résultat de la revue des estimations comptables de la période passée.

Niveau élevé d'incertitude attachée à l'évaluation et risques importants (Voir par. 11)

A47. On peut citer, comme exemples d'estimations comptables qui peuvent comporter un degré élevé d'incertitude :

- Les estimations comptables qui dépendent très largement de jugements, par exemple de jugements concernant l'issue d'un procès en cours ou du montant et du calendrier de l'encaissement de flux de trésorerie futurs qui dépendent d'événements incertains qui ne surviendraient que dans plusieurs années ;
- Les estimations comptables qui ne sont pas établies à partir de techniques d'évaluation reconnues ;

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Les estimations comptables pour lesquelles les résultats de la revue faite par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente font apparaître des écarts substantiels entre l'estimation initiale et le dénouement ;
 - Les estimations en juste valeur pour lesquelles un modèle hautement spécialisé développé par l'entité est utilisé ou pour lesquelles il n'existe pas d'inputs observables.
- A48. Une estimation comptable qui, en apparence, porte sur un montant non significatif, peut entraîner l'existence d'une anomalie significative du fait d'une incertitude attachée à son évaluation ; autrement dit, le montant d'une estimation comptable enregistrée ou donnée dans les états financiers ne fournit pas nécessairement, en soi, d'indication quant à l'incertitude attachée à son évaluation.
- A49. Dans certaines situations, l'incertitude attachée à l'évaluation est si importante qu'il n'est pas possible d'effectuer une estimation comptable raisonnable. Le référentiel comptable applicable peut, en conséquence, interdire son enregistrement dans les états financiers, ou son évaluation en juste valeur. En pareil cas, les risques importants ne concernent pas seulement le fait de savoir si une estimation comptable devrait être enregistrée, ou si elle devrait être évaluée en juste valeur, mais portent aussi sur le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers. Concernant de telles estimations comptables, le référentiel comptable applicable peut exiger de fournir une information portant sur ces estimations comptables ainsi que sur le niveau élevé d'incertitude attachée à leur évaluation. (Voir par. A120 – A123)
- A50. Si l'auditeur constate qu'une estimation comptable engendre un risque important, il est tenu de prendre connaissance des contrôles de l'entité, y compris de ses mesures de contrôle¹³.
- A51. Dans certains cas, l'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable peut jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité. La Norme ISA 570 (Révisée)¹⁴ définit les diligences requises et les modalités d'application dans de telles circonstances.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 12)

- A52. La Norme ISA 330 requiert de l'auditeur de définir et de mettre en œuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue répondent aux risques évalués d'anomalies significatives associés aux estimations comptables tant au niveau des états financiers que des assertions¹⁵. Les paragraphes A53–A115 portent principalement sur les mesures spécifiques à prendre au niveau des assertions.

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 29.

¹⁴ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*.

¹⁵ Norme ISA 330, paragraphes 5-6.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

Application des dispositions du référentiel comptable applicable (Voir par. 12(a))

- A53. De nombreux référentiels comptables fixent certaines conditions pour l'enregistrement des estimations comptables et précisent les méthodes d'évaluation ainsi que les informations à fournir les concernant. De telles règles peuvent être complexes et requérir l'exercice de jugements. Sur la base de la connaissance acquise par la réalisation des procédures d'évaluation des risques, les dispositions du référentiel comptable applicable qui peuvent être susceptibles d'une mauvaise application ou d'interprétations divergentes deviennent le point essentiel sur lequel l'auditeur porte son attention.
- A54. L'auditeur se base en partie sur sa connaissance de l'entité et de son environnement pour déterminer si la direction a suivi de manière appropriée les dispositions du référentiel comptable applicable. Par exemple, l'évaluation en juste valeur de certains éléments, tels que les actifs incorporels acquis lors d'un regroupement d'entreprises, peut impliquer la prise en considération d'aspects particuliers qui sont fonction de la nature de l'entité et de ses activités.
- A55. Dans certains cas, des procédures d'audit supplémentaires, comme l'inspection par l'auditeur de la condition physique d'un actif, peuvent être nécessaires pour déterminer si la direction a suivi de manière appropriée les dispositions du référentiel comptable applicable.
- A56. Afin de respecter les dispositions du référentiel comptable applicable, la direction doit prendre en compte les changements intervenus dans l'environnement ou les circonstances qui affectent l'entité. Par exemple, l'apparition d'un marché actif pour une catégorie particulière d'actifs ou de passifs peut indiquer que l'utilisation de la méthode des flux de trésorerie actualisés pour estimer la juste valeur de tels actifs ou passifs n'est plus la méthode appropriée.

Permanence des méthodes et fondement des changements (Voir par. 12(b))

- A57. Il est important pour l'auditeur de prendre en considération les changements apportés à une estimation comptable, ou à la méthode suivie pour y procéder par rapport à la période précédente, car un changement qui n'est pas fondé sur un changement dans les circonstances ou sur de nouvelles informations est considéré comme arbitraire. Des changements arbitraires dans une estimation comptable aboutissent à des états financiers non comparables dans le temps et peuvent conduire à une anomalie dans ceux-ci ou être l'indice d'un biais possible introduit par la direction.
- A58. La direction est souvent en mesure d'apporter de bonnes raisons à l'appui d'un changement apporté d'une période à l'autre dans une estimation comptable ou dans la méthode suivie pour y procéder, en invoquant un changement dans les circonstances. Les facteurs qui constituent de bonnes raisons et le caractère adéquat des éléments sous-tendant l'affirmation de la direction qu'il y a eu un changement dans les

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

circonstances justifiant un changement dans une estimation comptable ou dans la méthode suivie pour y procéder, relèvent du jugement.

Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives (Voir par. 13)

A59. La décision de l'auditeur quant aux procédures visées au paragraphe 13, prises individuellement ou associées à d'autres, à mettre en œuvre pour répondre aux risques d'anomalies significatives, peut être influencée par des facteurs tels que :

- La nature de l'estimation comptable, y compris le fait qu'elle résulte de transactions routinières ou non routinières ;
- Le fait que l'auditeur attende de la ou des procédures qu'elles fournissent des éléments probants suffisants et appropriés ;
- Le risque évalué d'anomalies significatives, y compris le fait que celui-ci est important ou non.

A60. Par exemple, lors de l'appréciation du caractère raisonnable de la provision pour créances douteuses, une procédure efficace peut être pour l'auditeur de revoir les encaissements subséquents en association avec d'autres procédures. Lorsque l'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable est importante, comme dans le cas d'une estimation comptable basée sur un modèle mis au point par l'entité pour lequel il n'existe pas d'inputs observables, il peut être nécessaire de combiner plusieurs des procédures décrites au paragraphe 13 pour répondre aux risques évalués afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A61. Des modalités d'application complémentaires expliquant les circonstances dans lesquelles chacune des procédures peut être appropriée sont fournies dans les paragraphes A62–A95.

Événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 13(a))

A62. Il peut être approprié de déterminer si des événements qui surviennent jusqu'à la date du rapport de l'auditeur constituent des éléments probants quant à l'estimation comptable, si l'on peut s'attendre à ce que ces événements :

- Surviennent ; et
- À ce qu'ils fournissent un élément probant qui confirme ou infirme l'estimation comptable.

A63. Des événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur peuvent quelquefois fournir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une estimation comptable. Par exemple, la vente intégrale d'un stock de produits obsolètes dans un délai très court après la fin de la période peut fournir un élément probant relatif à sa valeur de réalisation. En pareil cas, il peut ne pas être nécessaire de réaliser des procédures d'audit complémentaires sur l'estimation comptable, sous réserve que des éléments probants suffisants et appropriés concernant cette vente soient recueillis.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- A64. Pour certaines estimations comptables, il est probable que les événements survenus jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ne fourniront pas d'éléments probants concernant l'estimation comptable. En effet, les conditions ou événements relatifs à certaines estimations comptables n'évoluent que très lentement dans le temps. De même, du fait de l'objectif d'évaluation des estimations comptables en juste valeur, l'information postérieure à la date de clôture de la période peut ne pas refléter les événements ou les situations existant à la date du bilan et, par voie de conséquence, ne pas être pertinente pour l'évaluation en juste valeur de l'estimation comptable. Le paragraphe 13 énumère d'autres procédures en réponse aux risques d'anomalies significatives que l'auditeur peut mettre en œuvre.
- A65. Dans certains cas, les événements qui infirment l'estimation comptable peuvent indiquer l'inefficacité du processus suivi par direction pour procéder aux estimations comptables, ou que la direction a biaisé ces estimations.
- A66. Même si l'auditeur peut décider de ne pas suivre cette approche pour des estimations comptables spécifiques, il est tenu de se conformer à la Norme ISA 560¹⁶. Il est tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que tous les événements survenus entre la date des états financiers et celle de son rapport et nécessitant l'ajustement de ceux-ci, ou une information à fournir dans ceux-ci, ont été identifiés¹⁷ et pris en considération de manière appropriée dans les états financiers¹⁸. Étant donné que l'évaluation de beaucoup d'estimations comptables, autres que celles en juste valeur, dépend généralement de l'issue de situations, de transactions ou d'événements futurs, les travaux de l'auditeur en application de la Norme ISA 560 sont particulièrement pertinents dans ce cas.

Aspects particuliers concernant les petites entités.

- A67. Lorsqu'il s'est écoulé une période longue entre la date du bilan et la date du rapport de l'auditeur, il peut être efficace pour celui-ci de revoir les événements survenus au cours de cette période afin de vérifier les estimations comptables autres que celles en juste valeur. Ceci peut être particulièrement le cas dans des petites entités gérées par le propriétaire-dirigeant, notamment lorsque la direction ne s'est pas dotée de procédures de contrôle formalisées sur les estimations comptables.

Vérification de la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable (Voir par. 13(b))

- A68. Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sous-jacentes sur lesquelles elle est basée peut constituer une réponse appropriée dans le cas d'une estimation comptable en juste valeur produite au moyen d'un modèle qui

¹⁶ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*.

¹⁷ Norme ISA 560, paragraphe 6.

¹⁸ Norme ISA 560, paragraphe 8.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

utilise des inputs observables et non observables. Cette démarche peut être également appropriée lorsque, par exemple :

- L'estimation comptable provient du traitement courant des données par le système comptable de l'entité ;
- La revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait ressortir que le processus suivi par la direction dans la période en cours est probablement efficace ;
- L'estimation comptable est basée sur une large population d'éléments de nature similaire mais qui, pris individuellement, ne sont pas importants.

A69. Pour vérifier le processus mis en œuvre par la direction pour effectuer une estimation comptable, l'auditeur peut notamment être amené :

- À vérifier le degré d'exactitude, d'exhaustivité et de pertinence des données sur lesquelles l'estimation comptable est basée, et le fait que celle-ci a été correctement établie au moyen de ces données et des hypothèses de la direction ;
- À examiner la source, la pertinence et la fiabilité des données ou des informations externes, y compris celles obtenues d'experts externes auxquels la direction a eu recours pour l'aider à procéder aux estimations comptables ;
- À recalculer l'estimation comptable et à vérifier la cohérence interne des informations relatives à l'estimation comptable;
- À examiner les processus de revue et d'approbation suivis par la direction.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A70. Dans les petites entités, il est probable que le processus suivi pour procéder aux estimations comptables soit moins structuré que dans les grandes. Il est possible que les petites entités dans lesquelles la direction participe de près à l'exploitation n'aient pas de descriptif détaillé des procédures comptables, de documents comptables très élaborés, ni de politiques écrites. Mais même si l'entité n'a pas de processus formalisé établi, ceci ne signifie pas que la direction ne soit pas en mesure de fournir à l'auditeur des éléments sur lesquels s'appuyer pour vérifier l'estimation comptable.

Appréciation de la méthode d'évaluation (Voir par. 13(b)(i))

A71. Lorsque le référentiel comptable applicable ne prescrit pas de méthodes d'évaluation, la question de savoir si la méthode utilisée, y compris le modèle utilisé, est appropriée en la circonstance relève du jugement professionnel.

A72. A cette fin, les questions que peut se poser l'auditeur comprennent, par exemple, le fait de savoir si :

- La logique avancée par la direction pour justifier du choix de la méthode est raisonnable ;

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- La direction a suffisamment apprécié et correctement appliqué les critères fournis, le cas échéant, par le référentiel comptable applicable pour justifier le choix de la méthode ;
- La méthode est appropriée en la circonstance au regard de la nature de l'actif ou du passif à évaluer ainsi que des dispositions du référentiel comptable applicable pour ce qui concerne les estimations comptables ;
- La méthode est appropriée au regard des activités de l'entité, de son secteur d'activité et de son environnement.

A73. Dans certains cas, la direction peut avoir constaté que l'application de différentes méthodes conduit à une fourchette d'estimations très divergentes. Dans ces situations, la compréhension de la manière dont l'entité a analysé les raisons de ces divergences peut aider l'auditeur à apprécier le caractère approprié de la méthode choisie.

Appréciation des modèles utilisés

A74. Dans certains cas, notamment pour procéder à des estimations comptables en juste valeur, la direction peut avoir recours à un modèle. Le caractère approprié ou non du modèle utilisé dans des circonstances données peut dépendre de nombreux facteurs, tels que la nature de l'entité, son environnement et son secteur d'activité, ainsi que des actifs ou passifs spécifiques soumis à évaluation.

A75. Le degré de pertinence des aspects suivants dépend des circonstances, y compris du fait que le modèle soit commercialisé sur le marché à l'intention d'une branche ou d'un secteur d'activité, ou qu'il s'agisse d'un modèle propre à l'entité. Dans certains cas, une entité peut avoir recours à un expert pour développer et tester le modèle.

A76. Selon les circonstances, les points que l'auditeur peut aussi prendre en considération lorsqu'il teste le modèle comprennent, par exemple, le fait de savoir si :

- Le modèle a été validé avant son utilisation et a fait l'objet de réexamens périodiques pour vérifier qu'il était encore adapté à sa finalité prévue. Le processus de validation de l'entité peut consister à vérifier :
 - La justesse théorique et la rigueur mathématique du modèle, y compris le caractère approprié de ses paramètres ;
 - La cohérence et l'exhaustivité des inputs utilisés dans le modèle par rapport aux pratiques du marché ;
 - Les résultats obtenus par le modèle par comparaison avec les opérations réelles ;
- Les modifications apportées au modèle sont soumises à des politiques et des procédures de contrôles appropriées ;
- Le modèle est périodiquement étalonné et testé aux fins de sa validation, notamment lorsque les inputs sont subjectifs ;

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Des corrections sont apportées aux résultats issus du modèle, notamment dans le cas d'estimations comptables en juste valeur, et si de telles corrections reflètent les hypothèses que les participants au marché retiendraient dans des circonstances comparables ;
- Le modèle est correctement documenté, y compris ses applications prévues et ses limites, ainsi que ses paramètres clés, les inputs requis et les résultats de toute analyse de validation effectuée.

Hypothèses retenues par la direction (Voir par. 13(b)(ii))

- A77. L'appréciation par l'auditeur des hypothèses retenues par la direction est fondée sur les seules informations qu'il a à sa disposition au moment de l'audit. Les procédures d'audit portant sur les hypothèses retenues par la direction sont réalisées dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité, et non dans le but d'exprimer une opinion sur les hypothèses elles-mêmes.
- A78. Les questions que l'auditeur peut considérer pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses retenues par la direction comprennent, par exemple, le fait de savoir si :
- Chaque hypothèse prise isolément apparaît raisonnable ;
 - Les hypothèses sont interdépendantes et présentent une cohérence entre elles ;
 - Les hypothèses portant sur l'estimation comptable en question ou sur d'autres estimations comptables apparaissent raisonnables lorsqu'on les considère dans leur ensemble ou en relation avec d'autres ;
 - Dans le cas d'estimations comptables en juste valeur, les hypothèses reflètent des hypothèses observables sur le marché.
- A79. Les hypothèses sur lesquelles les estimations comptables sont basées peuvent refléter les attentes de la direction à l'égard d'objectifs ou de stratégies spécifiques. Dans de telles situations, l'auditeur peut réaliser des procédures d'audit pour apprécier le caractère raisonnable de telles hypothèses en appréciant, par exemple, si elles sont cohérentes avec :
- L'environnement économique général et la situation économique de l'entité ;
 - Les projets de l'entité ;
 - Les hypothèses retenues dans les périodes précédentes, si le cas est pertinent ;
 - L'expérience de l'entité, ou les situations qu'elle a connues antérieurement, dans la mesure où ces informations historiques peuvent être considérées comme représentatives de situations ou d'événements futurs ;
 - D'autres hypothèses retenues par la direction pour l'établissement des états financiers.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

A80. Le caractère raisonnable des hypothèses retenues peut dépendre de l'intention et de la capacité de la direction à mener à bien certaines actions. La direction documente souvent ses projets et ses intentions concernant certains actifs ou passifs et le référentiel comptable applicable peut lui imposer de le faire. Bien que l'étendue des éléments probants à recueillir sur les intentions et la capacité de la direction soit une question de jugement professionnel, les procédures de l'auditeur peuvent consister :

- À revoir comment la direction a, dans le passé, mis en œuvre ses intentions déclarées ;
- À revoir les projets écrits ainsi que d'autres documents, y compris, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations ou les procès-verbaux ;
- À s'enquérir auprès de la direction des raisons d'une action particulière de sa part ;
- À revoir les événements survenus postérieurement à la date des états financiers, jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ;
- À évaluer la capacité de l'entité à mener des actions particulières compte tenu de sa situation économique et des engagements qu'elle a contractés.

Certains référentiels comptables, cependant, peuvent ne pas permettre la prise en compte des intentions et des projets de la direction lors de la réalisation d'estimations comptables. C'est souvent le cas pour les estimations comptables en juste valeur du fait que les objectifs d'évaluation exigent que les hypothèses retenues reflètent celles utilisées par les participants au marché.

A81. Pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses de la direction sous-tendant les estimations comptables en juste valeur, l'auditeur peut, outre les aspects mentionnés ci-dessus lorsqu'ils sont applicables, examiner par exemple :

- Si et, dans l'affirmative, comment la direction a tenu compte, s'il y a lieu, des variables spécifiques du marché pour établir les hypothèses retenues ;
- Si les hypothèses sont cohérentes avec les conditions observables sur le marché et les caractéristiques de l'actif ou du passif sujet à évaluation en juste valeur ;
- Si les sources d'où sont tirées les hypothèses des participants au marché sont pertinentes et fiables, et comment la direction a fondé son choix des hypothèses lorsqu'il existe plusieurs hypothèses différentes susceptibles d'être retenues par les participants au marché ;
- Si et, dans l'affirmative, comment la direction a tenu compte, le cas échéant, des hypothèses retenues ou des informations existantes relatives à des transactions, à des actifs ou à des passifs comparables.

A82. Par ailleurs, des estimations comptables en juste valeur peuvent reposer tant sur des inputs observables que non observables. Lorsque les estimations comptables sont basées sur des inputs non observables, les questions que l'auditeur peut examiner comprennent, par exemple, la façon dont la direction :

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- A procédé à l'identification des caractéristiques des participants au marché qui sont pertinentes pour l'estimation comptable ;
- Peut justifier les changements qu'elle a apportés à ses propres hypothèses pour tenir compte de sa propre perspective à l'égard des hypothèses retenues par les participants au marché;
- Peut montrer qu'elle a intégré les meilleures informations disponibles dans les circonstances ;
- Peut montrer comment ses hypothèses tiennent compte, s'il y a lieu, de transactions, d'actifs ou de passifs comparables.

S'il existe des inputs non observables, il est plus probable que l'évaluation de l'auditeur nécessite d'être associée à d'autres démarches en réponse aux risques évalués, conformément au paragraphe 13, pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. En pareil cas, l'auditeur peut avoir besoin de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, par exemple de consulter la documentation justifiant la revue et l'approbation de l'estimation comptable par la direction au niveau hiérarchique approprié et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A83. Lors de son évaluation du caractère approprié des hypothèses sous-tendant une estimation comptable, l'auditeur peut identifier une ou plusieurs hypothèses importantes. Une telle situation peut indiquer qu'un niveau élevé d'incertitude est attaché à l'estimation comptable et peut, en conséquence, engendrer un risque important. Les paragraphes A102–A115 décrivent des procédures complémentaires à mettre en œuvre en réponse aux risques importants.

Tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Voir par. 13(c))

A84. Il peut être approprié de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'évaluation suivi par la direction pour procéder aux estimations comptables lorsque ce processus a été correctement conçu, mis en place et suivi, par exemple lorsque :

- La revue et l'approbation des estimations comptables par la direction au niveau hiérarchique approprié et, s'il y a lieu, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont soumises à des contrôles ;
- L'estimation comptable résulte du traitement programmé par le système comptable de l'entité.

A85. Tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles est requis lorsque :

- (a) L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles sur le processus fonctionnent efficacement ; ou

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- (b) Des contrôles de substance seuls ne fournissent pas d'éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions¹⁹.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A86. Dans les petites entités, le processus d'évaluation des estimations comptables peut être soumis à des contrôles, mais ceux-ci peuvent être plus ou moins formels. De plus, les petites entités peuvent considérer que certains types de contrôles ne sont pas nécessaires en raison de la participation active de la direction dans le processus d'élaboration de l'information financière. Dans le cas de très petites entités, cependant, l'auditeur ne sera peut-être pas en mesure d'identifier beaucoup de contrôles. Pour cette raison, il est probable qu'il soit amené à effectuer des contrôles de substance en réponse aux risques évalués, en plus de la mise en œuvre d'une ou plusieurs des procédures visées au paragraphe 13.

Etablissement d'une estimation ponctuelle ou d'une fourchette d'estimations (Voir par. 13(d))

A87. Il peut être opportun d'établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations pour apprécier l'estimation ponctuelle de la direction lorsque, par exemple :

- Une estimation comptable ne résulte pas du traitement courant des données par le système comptable ;
- La revue par l'auditeur d'estimations comptables similaires reflétées dans les états financiers de la période précédente fait douter de l'efficacité du processus suivi par la direction pour établir les estimations comptables de la période en cours ;
- Les contrôles de l'entité intégrés au processus de la direction pour établir les estimations comptables, ou les contrôles exercés sur ces processus, ne sont pas bien conçus ou correctement mis en place ;
- Des événements ou des transactions entre la clôture de la période et la date du rapport de l'auditeur infirment l'estimation ponctuelle de la direction ;
- L'auditeur dispose d'autres sources de données pertinentes pour établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations.

A88. Même lorsque la conception et la mise en place des contrôles de l'entité sont satisfaisantes, il peut être efficace ou efficient d'établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations en réponse aux risques évalués. Dans d'autres situations, l'auditeur peut envisager de recourir à cette approche lorsqu'il cherche à déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures complémentaires et, dans l'affirmative, leur nature et leur étendue.

¹⁹ Norme ISA 330, paragraphe 8.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- A89. La démarche adoptée par l'auditeur pour choisir d'établir, soit une estimation ponctuelle, soit une fourchette d'estimations, peut varier en fonction de ce qu'il considère être le plus efficace en la circonstance. Par exemple, l'auditeur peut commencer par établir une estimation ponctuelle préliminaire, puis en mesurer la sensibilité par rapport à des modifications dans les hypothèses, pour finalement fixer une fourchette d'estimations qui lui permette d'apprécier l'estimation ponctuelle de la direction. L'auditeur peut également commencer par établir une fourchette d'estimations en vue de fixer ensuite, si possible, une estimation ponctuelle.
- A90. La capacité de l'auditeur à établir une estimation ponctuelle, par opposition à une fourchette d'estimations, dépend de plusieurs facteurs, y compris du modèle utilisé, de la nature et de l'étendue des données disponibles et de l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable concernée. De plus, la décision d'établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations peut être influencée par le référentiel comptable applicable qui peut imposer un type d'estimation ponctuelle à retenir après la prise en compte des différents scénarios et hypothèses, ou bien prescrire une méthode d'évaluation spécifique (par exemple l'utilisation d'une méthode d'actualisation des flux moyens de trésorerie attendus).
- A91. L'auditeur peut procéder de plusieurs manières pour établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations, par exemple :
- En utilisant un modèle, que ce soit un modèle commercialisé sur le marché à l'intention d'une branche ou d'un secteur d'activité, un modèle propre à l'entité ou un modèle développé par l'auditeur ;
 - En développant plus avant les différentes hypothèses ou les différents dénouements envisagés par la direction, par exemple en introduisant un jeu différent d'hypothèses ;
 - En demandant à une personne disposant d'une expertise spécifique de développer ou d'appliquer le modèle, ou de fournir des hypothèses pertinentes ;
 - En se référant à d'autres situations, transactions ou événements comparables, ou, s'il y a lieu, aux valeurs de marché pour des actifs ou des passifs comparables.

Connaissance des hypothèses ou de la méthode retenues par la direction (Voir par. 13(d)(i))

- A92. Lorsque l'auditeur établit une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations et qu'il a recours à des hypothèses ou à une méthode différentes de celles utilisées par la direction, le paragraphe 13(d)(i) exige de l'auditeur qu'il acquière une connaissance suffisante des hypothèses retenues et de la méthode utilisée par la direction pour procéder à l'estimation comptable. Cette connaissance lui procure des informations susceptibles de lui être utiles pour établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations appropriée. De plus, elle l'aide à comprendre et à apprécier tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction. Par exemple, un écart peut provenir du fait que l'auditeur a utilisé des hypothèses différentes, mais tout aussi

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

valables que celles retenues par la direction. Ceci peut indiquer une très forte sensibilité de l'estimation comptable à certaines hypothèses et, par conséquent, de l'existence d'une incertitude élevée attachée à l'évaluation, indiquant par là même que l'estimation comptable peut présenter un risque important. Un écart peut également provenir d'une erreur factuelle commise par la direction. En fonction des circonstances, l'auditeur peut juger utile, avant de tirer ses conclusions, de s'entretenir avec la direction des raisons qui l'ont amenée à retenir ses hypothèses et de leur validité, ainsi que des différences, le cas échéant, entre l'approche suivie par la direction pour procéder à l'estimation comptable et celle qu'il a adoptée.

Resserrement de la fourchette d'estimations (Voir par. 13(d)(ii))

- A93. Lorsque l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à une fourchette d'estimations pour apprécier le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction (fourchette d'estimations de l'auditeur), le paragraphe 13(d)(ii) exige que cette fourchette englobe tous les « dénouements raisonnables » plutôt que tous les dénouements possibles. Une telle fourchette, pour être utile, ne peut inclure tous les dénouements possibles, car elle serait alors trop large pour être efficiente aux fins de l'audit. La fourchette d'estimations de l'auditeur est utile et efficiente lorsqu'elle est suffisamment étroite pour lui permettre de conclure à l'existence ou non d'une anomalie dans l'estimation comptable.
- A94. Généralement, une fourchette d'estimations qui a été resserrée de manière à ce qu'elle soit égale ou inférieure au seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux est adéquate pour apprécier le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction. Cependant, notamment dans certains secteurs d'activités, il peut ne pas être possible de resserrer la fourchette d'estimations en dessous d'un tel montant. Ceci ne fait pas nécessairement obstacle à l'enregistrement de l'estimation comptable, mais peut être le signe que l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable est telle qu'elle engendre un risque important. Des mesures complémentaires pouvant être prises en réponse aux risques importants sont décrites aux paragraphes A102–A115.
- A95. Pour resserrer la fourchette d'estimations jusqu'à ce que tous les dénouements à l'intérieur de la fourchette soient considérés comme raisonnables, l'auditeur peut :
- (a) Éliminer de la fourchette les dénouements qui se situent aux extrêmes de celle-ci et dont l'auditeur considère qu'il est peu probable qu'ils se concrétisent ; et
 - (b) Poursuivre le resserrment de la fourchette, sur la base des éléments probants disponibles, jusqu'à ce qu'il conclue au caractère raisonnable de tous les dénouements compris dans celle-ci. Dans de rares cas, l'auditeur peut être en mesure, sur la base d'éléments probants, de resserrer la fourchette jusqu'à aboutir à une estimation ponctuelle.

Prise en compte du besoin ou non de compétences ou de connaissances spécialisées (Voir par. 14)

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- A96. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur est tenu de s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit²⁰. Ces ressources peuvent inclure, si nécessaire, la participation de personnes ayant des compétences ou des connaissances spécialisées. De plus, la Norme ISA 220 exige de l'associé responsable de la mission qu'il soit satisfait que l'équipe affectée à la mission, et tout expert externe qu'il a désigné et qui ne fait pas partie de l'équipe affectée à la mission, ont collectivement la compétence et les aptitudes appropriées pour réaliser la mission d'audit²¹. Au cours de l'audit des estimations comptables, l'auditeur peut constater, à la lumière de son expérience et des circonstances de la mission, qu'il est nécessaire de recourir à des compétences et à des connaissances spécialisées eu égard à un ou plusieurs aspects des estimations comptables.
- A97. Pour déterminer si des compétences et des connaissances spécialisées sont requises, l'auditeur peut prendre en considération des facteurs tels que :
- La nature de l'actif ou du passif sous-jacent dans un secteur d'activité particulier (par exemple un gisement minier, un actif agricole, des instruments financiers complexes) ;
 - Un degré élevé d'incertitude attachée à l'estimation ;
 - Le fait que des calculs complexes ou des modèles spécialisés soient utilisés, par exemple pour des estimations en juste valeur en l'absence de marché observable ;
 - La complexité des dispositions du référentiel comptable applicable concernant les estimations comptables, y compris le fait qu'il existe certains éléments connus donnant lieu à des interprétations divergentes ou à des pratiques contradictoires ou en évolution ;
 - Les procédures que l'auditeur a l'intention de mettre en œuvre en réponse aux risques évalués.
- A98. Pour la majorité des estimations comptables, même lorsqu'il existe des incertitudes attachées à leur évaluation, il est peu probable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient requises. Par exemple, il est peu probable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient nécessaires à l'auditeur pour évaluer une provision pour créances douteuses.
- A99. En revanche, l'auditeur peut ne pas posséder les compétences ou les connaissances spécialisées requises lorsqu'il s'agit d'un domaine étranger à la comptabilité ou à l'audit et il peut avoir besoin de recourir à un expert pour les acquérir. La Norme ISA 620²² définit les diligences requises et fournit les modalités d'application sur la façon de déterminer la nécessité, pour l'auditeur, de recourir aux services d'un expert employé ou missionné, ainsi que ses responsabilités lors de l'utilisation des travaux d'un expert.

²⁰ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 8(e).

²¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 14.

²² Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- A100. Par ailleurs, dans certains cas, l'auditeur peut conclure à la nécessité de disposer de compétences et de connaissances spécialisées ayant trait à des domaines spécifiques de la comptabilité ou de l'audit. Des personnes ayant de telles compétences ou connaissances peuvent être employées par le cabinet d'audit ou appartenir à une organisation extérieure à celui-ci. Dans le cas où ces personnes réalisent des procédures d'audit dans le cadre de la mission, elles font partie de l'équipe affectée à la mission et, à ce titre, sont sujettes aux exigences de la Norme ISA 220.
- A101. Selon sa compréhension et son expérience du travail effectué en collaboration avec l'expert qu'il a désigné ou avec les autres personnes ayant des compétences et des connaissances spécialisées, l'auditeur peut considérer qu'il est opportun de discuter avec ces personnes de questions telles que les dispositions du référentiel comptable applicable afin de vérifier que leur travail est pertinent au regard des objectifs de l'audit.

Contrôles de substance complémentaires en réponse aux risques importants (Voir par. 15)

- A102. Dans le cadre de l'audit des estimations comptables engendrant des risques importants, les contrôles de substance complémentaires de l'auditeur sont orientés sur l'appréciation :
- (a) De la façon dont la direction a évalué les effets sur l'estimation comptable de l'incertitude attachée à son évaluation, ainsi que du bien-fondé de son enregistrement dans les états financiers ; et
 - (b) De la pertinence des informations fournies la concernant.

Incertitude attachée à l'évaluation

Prise en compte par la direction de l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable (Voir par. 15(a))

- A103. La direction peut évaluer au moyen de diverses méthodes, selon les circonstances, différentes hypothèses ou différents dénouements relatifs à des estimations comptables. Elle peut par exemple effectuer une analyse de sensibilité, qui pourra consister à déterminer comment le montant chiffré d'une estimation comptable varie en fonction de différentes hypothèses. Même les estimations comptables en juste valeur peuvent varier dès lors que tous les participants au marché ne retiennent pas les mêmes hypothèses. Une analyse de sensibilité peut déboucher sur plusieurs scénarios de dénouements possibles, quelquefois présentés sous la forme d'une fourchette par la direction, tels que des scénarios « pessimistes » ou « optimistes ».
- A104. Une analyse de sensibilité peut démontrer que la modification de certaines hypothèses n'affecte en rien l'estimation comptable. Inversement, elle peut montrer que l'estimation comptable est sensible à une ou plusieurs hypothèses, sur lesquelles l'auditeur concentre alors son attention.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

A105. Ceci ne veut pas dire que l'incertitude attachée à l'évaluation appelle une méthode particulière (telle qu'une analyse de sensibilité) plutôt qu'une autre, ou que la direction, lorsqu'elle évalue différentes hypothèses ou différents dénouements, soit tenue de procéder à un examen approfondi de ceux-ci avec une documentation détaillée à l'appui. En l'occurrence, l'important est de déterminer si la direction a, ou non, apprécié la façon dont l'incertitude attachée à l'évaluation peut affecter l'estimation comptable et non pas quelle méthode en particulier a été utilisée. En conséquence, lorsque la direction n'a pas pris en considération différentes hypothèses ou différents dénouements, il peut être nécessaire pour l'auditeur de s'entretenir avec celle-ci de la façon dont elle a apprécié les effets de l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable et d'obtenir la justification de sa démarche.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A106. Les petites entités peuvent avoir recours à des moyens simples pour apprécier l'incertitude attachée à l'évaluation. Outre l'examen de la documentation disponible, l'auditeur peut recueillir de la direction d'autres éléments probants démontrant qu'elle a pris en considération différentes hypothèses ou différents dénouements. Par ailleurs, il peut se faire que la direction n'ait pas l'expertise pour examiner différents dénouements possibles ou pour répondre d'une autre manière à l'incertitude attachée à l'évaluation de l'estimation comptable. Dans de tels cas, l'auditeur peut expliquer à la direction le processus ou les différentes méthodes disponibles pour y procéder, ainsi que la manière de les documenter. Toutefois, ceci ne modifie pas la responsabilité de la direction quant à l'établissement des états financiers.

Hypothèses importantes (Voir par. 15(b))

A107. Une hypothèse retenue dans l'évaluation d'une estimation comptable peut être jugée importante si une variation raisonnable de cette hypothèse affecterait de manière significative l'évaluation de l'estimation comptable.

A108. Le processus permanent d'analyse stratégique et de gestion du risque mis en œuvre par la direction peut permettre de confirmer les hypothèses importantes qui découlent des connaissances de la direction. Même en l'absence de processus formels bien établis, comme ce peut être le cas dans les petites entités, l'auditeur peut être en mesure d'apprécier les hypothèses à partir des demandes d'informations adressées à la direction et d'entretiens avec celle-ci, ainsi que par la mise en œuvre d'autres procédures d'audit visant à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A109. Les éléments à prendre en compte par l'auditeur pour apprécier les hypothèses retenues par la direction sont présentés dans les paragraphes A77–A83.

Intention et capacité de la direction à mener à bien certaines actions (Voir par. 15(c))

A110. Les éléments à prendre compte par l'auditeur pour apprécier les hypothèses retenues par la direction ainsi que ses intentions et sa capacité à mener à bien certaines actions sont présentés dans les paragraphes A13 et A80.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

Détermination d'une fourchette d'estimations (Voir par. 16)

A111. Lors de l'établissement des états financiers, la direction peut avoir la conviction d'avoir correctement pris en considération les effets de l'incertitude attachée à l'évaluation des estimations comptables engendrant des risques importants. Dans certaines situations, cependant, l'auditeur peut considérer comme insuffisante la démarche de la direction. Ceci peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur juge :

- Qu'il n'a pas pu recueillir d'éléments probants suffisants et appropriés pour évaluer la façon dont la direction a pris en compte les effets de l'incertitude attachée à l'évaluation;
- Qu'il est nécessaire d'approfondir l'analyse du niveau d'incertitude attachée à l'évaluation d'une estimation comptable, par exemple lorsqu'il a connaissance de fortes variations dans les dénouements d'estimations comptables similaires dans des situations analogues ;
- Qu'il est peu probable que d'autres éléments probants puissent être recueillis, par exemple, à partir de la revue des événements survenus jusqu'à la date de son rapport d'audit ;
- Qu'il existe des indices que la direction a introduit des biais dans l'établissement des estimations comptables.

A112. Les éléments à prendre en compte par l'auditeur pour établir en conséquence une fourchette d'évaluations sont présentés dans les paragraphes A87–A95.

Critères d'enregistrement et d'évaluation

Enregistrement des estimations comptables dans les états financiers (Voir par. 17(a))

A113. Lorsque la direction a enregistré une estimation comptable dans les états financiers, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à apprécier si l'évaluation de cette estimation est suffisamment fiable pour satisfaire aux critères d'enregistrement prescrits par le référentiel comptable applicable.

A114. Pour ce qui est des estimations comptables qui n'ont pas été enregistrées, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à déterminer si les critères de comptabilisation fixés par le référentiel comptable applicable n'exigeaient pas en fait leur enregistrement. Même lorsqu'une estimation comptable n'a pas été enregistrée, et que l'auditeur conclut que ce traitement est approprié, il peut arriver que ce fait nécessite une mention dans les notes aux états financiers. L'auditeur peut aussi considérer qu'il est nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur l'existence d'une incertitude majeure en ajoutant un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit. Le cas échéant, l'auditeur peut juger qu'une estimation comptable considérée comme présentant un degré élevé d'incertitude constitue un point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

conformément à la Norme ISA 701²³, ou juger nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit (voir la Norme ISA 706 (Révisée)²⁴). Si le point est considéré comme un point clé de l'audit, la Norme ISA 706 (Révisée) interdit à l'auditeur d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport²⁵.

Base d'évaluation pour les estimations comptables (Voir par. 17(b))

A115. En ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur, certains référentiels comptables n'exigent, ou ne permettent, les évaluations et informations en juste valeur que dans les cas où il est présumé que cette évaluation sera fiable. Dans certains cas, cette présomption peut être écartée lorsque, par exemple, il n'existe pas de méthode ou de base d'évaluation appropriée. En pareil cas, l'appréciation de l'auditeur vise avant tout à déterminer si la direction a décidé d'écarter à juste titre la présomption portant sur la fiabilité de l'évaluation en juste valeur telle que prévue par le référentiel comptable applicable.

Appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies (Voir par. 18)

A116. L'auditeur peut être amené à conclure, sur la base des éléments probants qu'il a recueillis, qu'une estimation comptable basée sur ces éléments diffère de l'estimation ponctuelle de la direction. Lorsqu'une estimation ponctuelle de l'auditeur est étayée par des éléments probants, l'écart entre son estimation et l'estimation ponctuelle de la direction constitue une anomalie. Lorsque l'auditeur est parvenu à la conclusion que l'utilisation de la fourchette d'estimations qu'il a établie fournit des éléments probants suffisants et appropriés, une estimation ponctuelle de la direction qui sort de cette fourchette sera considérée comme non étayée par des éléments probants. En pareil cas, l'anomalie est au moins égale à la différence entre l'estimation ponctuelle de la direction et le montant donné par l'extrémité la plus proche de la fourchette d'estimations de l'auditeur.

A117. Lorsque la direction a modifié une estimation comptable, ou la méthode d'évaluation par rapport à la période précédente, sous prétexte d'un changement dans les circonstances apprécié de manière subjective, l'auditeur peut conclure, compte tenu des éléments probants dont il dispose, que l'estimation comptable comporte une anomalie en raison du changement arbitraire effectué par la direction, ou y voir l'indice d'un biais possible introduit par celle-ci. (Voir par. A124 – A125)

A118. La Norme ISA 450²⁶ fournit des modalités d'application sur la façon de catégoriser les anomalies pour les besoins de l'évaluation, par l'auditeur, de l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées. Pour ce qui concerne les estimations

²³ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²⁴ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphe d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²⁵ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphe 8 (b).

²⁶ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

comptables, une anomalie, qu'elle provienne de fraudes ou résulte d'erreurs, peut découler :

- D'anomalies pour lesquelles il n'y a aucun doute (anomalies factuelles) ;
- De différences sur les estimations comptables résultant de jugements de la direction que l'auditeur considère comme non raisonnables, ou du choix ou de l'application de méthodes comptables que celui-ci considère inappropriées (anomalies liées au jugement) ;
- De la meilleure estimation des anomalies dans une population que fait l'auditeur en extrapolant à l'ensemble de la population échantillonnée celles détectées dans des échantillons de cette population (anomalies extrapolées).

Dans certains cas où des estimations comptables sont en jeu, une anomalie pourrait provenir d'une combinaison de ces facteurs, rendant difficile, voire impossible, de l'affecter à une catégorie spécifique.

A119. L'appréciation du caractère raisonnable des estimations comptables et des informations les concernant fournies dans les notes aux états financiers, que ces informations soient exigées par le référentiel comptable applicable ou fournies volontairement, implique que l'auditeur prenne en compte essentiellement les mêmes facteurs que pour l'audit d'une estimation comptable enregistrée dans les états financiers.

Informations fournies concernant les estimations comptables

Informations à fournir selon le référentiel comptable applicable (Voir par. 19)

A120. La présentation d'états financiers conformes au référentiel comptable applicable implique de fournir des informations pertinentes sur des éléments de caractère significatif. Le référentiel comptable applicable peut permettre, ou prescrire, de produire des informations concernant les estimations comptables, et il se peut que certaines entités décident volontairement de fournir des informations supplémentaires dans les notes aux états financiers. Ces informations peuvent comprendre, par exemple :

- La description des hypothèses retenues ;
- La méthode d'évaluation utilisée, y compris tout modèle applicable ;
- Les motifs du choix de la méthode d'évaluation ;
- L'effet de tout changement de méthode d'évaluation par rapport à la période précédente ;
- Les sources et les incidences de l'incertitude attachée à l'évaluation.

De telles informations servent aux utilisateurs à comprendre les estimations comptables enregistrées ou communiquées dans les états financiers, et il est nécessaire que l'auditeur recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

ou non avec les dispositions du référentiel comptable applicable des informations ainsi fournies.

A121. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut exiger de donner des informations spécifiques sur les incertitudes. Par exemple, certains référentiels comptables imposent de fournir :

- Des informations sur les hypothèses-clés et les autres sources de l'incertitude attachée à l'évaluation qui comportent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable d'actifs ou de passifs. De tels éléments dont la mention est obligatoire peuvent être désignés par des termes tels que « sources principales d'incertitudes relatives aux estimations » ou « estimations comptables critiques » ;
- Des informations sur la fourchette des dénouements possibles, ainsi que sur les hypothèses retenues pour établir cette fourchette ;
- Des informations relatives à l'importance des estimations comptables en juste valeur au regard de la situation et de la performance financières de l'entité ;
- Des informations qualitatives, comme les expositions au risque et leurs causes, les objectifs de l'entité, ses politiques et procédures de gestion du risque et ses méthodes de mesure du risque, ainsi que toute modification de l'un ou l'autre de ces aspects qualitatifs par rapport à la période précédente ;
- Des informations quantitatives, comme le degré d'exposition de l'entité au risque, tirées des données fournies en interne aux dirigeants-clés de l'entité, notamment le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

Informations à fournir sur l'incertitude attachée à l'évaluation d'estimations comptables engendrant des risques importants (Voir par. 20)

A122. Dans le cas d'estimations comptables présentant un risque important, même lorsque les informations fournies sont conformes au référentiel comptable applicable, l'auditeur peut conclure que l'information fournie concernant l'incertitude attachée à l'évaluation est inadéquate eu égard aux circonstances et aux faits concernés. Plus la fourchette de dénouements possibles des estimations comptables est large par rapport au seuil de signification fixé (voir à ce propos le paragraphe A94), plus il est important que l'auditeur apprécie l'adéquation des informations fournies sur les incertitudes attachées aux évaluations.

A123. Dans certains cas, l'auditeur peut juger approprié d'inviter la direction à décrire, dans les notes aux états financiers, les circonstances se rapportant à l'incertitude attachée à l'évaluation. La Norme ISA 705 (Révisée)²⁷ indique les possibles incidences sur l'opinion de l'auditeur lorsque celui-ci considère que les informations sur l'incertitude

²⁷ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

attachée à l'évaluation fournies par la direction dans les états financiers sont inadéquates ou trompeuses.

Indices de biais possibles introduits par la direction (Voir par. 21)

A124. Au cours de l'audit, l'auditeur peut être amené à avoir connaissance de jugements ou de décisions de la direction indiquant la possibilité de biais introduits par celle-ci. De tels indices peuvent le conduire à s'interroger sur le fait de savoir si son évaluation des risques et les réponses qui y sont apportées sont toujours appropriées, et l'amener à considérer les conséquences que cela peut avoir sur le reste de l'audit. Par ailleurs, de tels indices peuvent avoir une incidence sur l'évaluation, par l'auditeur, de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, tel qu'explicité dans la Norme ISA 700 (Révisée)²⁸.

A125. Des indices de biais possibles introduits par la direction dans les estimations comptables peuvent être, par exemple :

- Des changements dans les estimations comptables ou les méthodes d'évaluation de ces estimations fondés sur un jugement subjectif de la direction selon lequel un changement de circonstances aurait eu lieu ;
- Utilisation d'hypothèses propres à l'entité pour les estimations comptables en juste valeur non conformes aux hypothèses observables sur le marché ;
- Choix ou élaboration d'hypothèses importantes aboutissant à une estimation ponctuelle allant dans le sens des objectifs de la direction ;
- Choix d'une estimation ponctuelle pouvant être révélatrice d'une tendance à l'optimisme ou au pessimisme.

Déclarations écrites (Voir par. 22)

A126. La Norme ISA 580²⁹ traite de l'utilisation des déclarations écrites. En fonction de la nature, du caractère significatif et de l'ampleur de l'incertitude attachée à l'évaluation, les déclarations écrites concernant les estimations comptables enregistrées ou les informations fournies dans les états financiers peuvent être des déclarations attestant :

- Du caractère approprié des processus d'évaluation, y compris des hypothèses et des modèles y afférents, utilisés par la direction pour procéder aux estimations comptables dans le cadre du référentiel comptable applicable, et de la permanence dans l'application de ces processus ;
- Que les hypothèses reflètent bien les intentions de la direction et que celle-ci a la capacité de mener à bien des actions spécifiques au nom de l'entité, lorsque c'est

²⁸ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

²⁹ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

pertinent par rapport aux estimations comptables et aux informations fournies dans les états financiers ;

- Que les informations fournies concernant les estimations comptables sont exhaustives et appropriées au regard du référentiel comptable applicable ;
- Qu'aucun événement postérieur à la date de clôture n'est survenu qui nécessiterait un ajustement des estimations comptables et des informations fournies dans les états financiers.

A127. Pour celles des estimations comptables qui ne sont pas enregistrées dans les états financiers et qui ne font pas l'objet d'informations publiées en notes, les déclarations écrites peuvent aussi attester :

- Que la direction avait de bons motifs pour juger que les critères prescrits par le référentiel comptable pour enregistrer des estimations dans les états financiers, ou publier des informations afférentes en notes, n'étaient pas remplis ; (Voir par. A114)
- Que la direction avait de bons motifs pour écarter la présomption portant sur la fiabilité de l'évaluation en juste valeur telle que prévue par le référentiel comptable applicable, pour celles des estimations comptables qui ne sont ni évaluées, ni présentées, à leur juste valeur. (Voir par. A115)

Documentation (Voir par. 23)

A128. Le fait de consigner dans les dossiers des indices de biais possibles introduits par la direction aide l'auditeur à déterminer si son évaluation des risques et les réponses qu'il a mises en œuvre demeurent appropriées, ainsi qu'à évaluer si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Voir le paragraphe A125 pour des exemples d'indices de biais possibles introduits par la direction.

Annexe

(Voir par. A1)

Evaluations en juste valeur et informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables

La présente annexe a pour seul objet de donner un aperçu général des évaluations en juste valeur et des informations à fournir les concernant selon différents référentiels comptables, à des fins de compréhension et de mise en contexte.

1. Différents référentiels comptables exigent ou permettent différentes évaluations en juste valeur et informations à fournir les concernant dans les états financiers. Ils fournissent également des instructions plus ou moins précises quant au mode d'évaluation des actifs et passifs et des informations afférentes à fournir. Certains référentiels comptables fixent des règles strictes, d'autres ne donnent que des principes généraux et certains ne fournissent aucune indication. Par ailleurs, certains secteurs d'activité ont leurs propres pratiques en matière d'évaluations et d'informations à fournir en juste valeur.
2. La définition de la juste valeur peut varier selon les référentiels comptables et, dans un référentiel donné, selon le type d'actif, de passif ou d'informations à fournir. Par exemple, la Norme Comptable Internationale (IAS) 39³⁰ définit la juste valeur comme "le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale". La notion de juste valeur suppose habituellement la réalisation immédiate d'une transaction, plutôt que son règlement à une date antérieure ou future. En conséquence, l'évaluation en juste valeur consistera à déterminer le prix estimé auquel la transaction interviendrait. Par ailleurs, bien que différents référentiels comptables puissent utiliser des termes tels que « valeur spécifique à l'entité », « valeur d'utilité », ou des termes similaires, le concept de juste valeur au sens de la présente Norme ISA reste applicable.
3. Les référentiels comptables peuvent traiter de différentes manières les fluctuations que connaissent les évaluations en juste valeur au fil du temps. Par exemple, un référentiel comptable particulier pourra exiger que les fluctuations dans les évaluations en juste valeur de certains actifs ou passifs soient directement enregistrées en capitaux propres, tandis qu'un autre prescrira leur comptabilisation en résultat. Selon certains référentiels comptables, la décision d'évaluer ou non un actif ou un passif en juste valeur, ou les modalités de l'évaluation elle-même, dépendent de l'intention de la direction de mener à bien certaines actions concernant l'actif ou le passif concerné.
4. Selon les référentiels comptables, les états financiers peuvent ou doivent comporter, à des degrés divers, des évaluations spécifiques en juste valeur ainsi que des informations les concernant. Il se peut que le référentiel comptable :

³⁰ Norme IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Formule des exigences en matière d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir pour certains éléments figurant dans les états financiers ou dans les notes annexes, ou présentés à titre d'informations complémentaires ;
 - Permette certaines évaluations en juste valeur à la discrétion de l'entité ou seulement lorsque certains critères sont remplis ;
 - Prescrive une méthode particulière pour déterminer la juste valeur, par exemple le recours à une évaluation indépendante ou l'adoption de règles spécifiques pour l'utilisation de la méthode des flux de trésorerie actualisés ;
 - Laisse le choix entre plusieurs méthodes pour déterminer la juste valeur (les critères de sélection de la méthode pouvant, ou non, être fournis par le référentiel comptable) ;
 - Ne fournisse aucune indication sur les évaluations en juste valeur ou les informations à fournir les concernant, autrement qu'en faisant référence à leur usage manifeste dans un secteur d'activité donné, par exemple.
5. Certains référentiels comptables n'exigent ou ne permettent les évaluations ou les informations en juste valeur que dans les cas où il est présumé que l'évaluation en juste valeur d'actifs ou de passifs sera fiable. Dans certains cas, cette présomption est susceptible d'être écartée lorsque l'actif ou le passif n'est coté sur aucun marché actif et qu'il est clair que toute autre méthode d'évaluation raisonnable de la juste valeur serait inadaptée ou inapplicable. Certains référentiels comptables peuvent établir une hiérarchie qui distingue entre les types d'inputs à utiliser pour aboutir aux justes valeurs, allant d'inputs clairement "observables" fournis par les cours de marchés actifs jusqu'à ceux "non observables" reposant sur l'appréciation, par l'entité, des hypothèses que retiendraient les participants au marché.
6. Certains référentiels comptables exigent que des ajustements ou des modifications spécifiques soient apportés aux informations sur lesquelles est fondée l'évaluation, ou que d'autres aspects propres à un type d'actif ou de passif soient pris en compte. Par exemple, la comptabilisation d'investissements immobiliers peut nécessiter que des corrections soient apportées à la valeur de marché fixée par expertise pour tenir compte, entre autres, des frais de cession estimés, de l'état du bien et de son emplacement ou d'autres aspects. De même, si le marché d'un actif particulier n'est pas un marché actif, il se peut que le prix coté publié nécessite d'être ajusté ou modifié pour aboutir à une estimation de la juste valeur plus proche de la réalité. Par exemple, les prix cotés du marché peuvent ne pas refléter la juste valeur si les échanges sont rares, si le marché n'est pas bien établi ou si le volume des éléments échangés est faible par rapport au volume global d'éléments existants. Dans ce cas, il peut s'avérer nécessaire d'ajuster ou de modifier les prix du marché. Pour ce faire, il peut être nécessaire d'obtenir des informations sur le marché à partir d'autres sources afin d'effectuer de tels ajustements ou modifications. Par ailleurs, dans certains cas, il peut aussi être nécessaire de tenir compte des actifs donnés en garantie (par exemple pour garantir certains types de dettes) afin d'établir la juste valeur ou la dépréciation éventuelle d'un actif ou d'un passif.

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

7. Dans la plupart des référentiels comptables, le concept de l'évaluation en juste valeur repose sur la présomption d'une continuité de l'exploitation de l'entité et de l'absence d'intention ou de nécessité de procéder à sa liquidation, de réduire de manière drastique le champ de ses activités, ou de conclure une opération à des conditions défavorables. Par conséquent, dans un tel contexte, la juste valeur n'est pas le montant que l'entité recevrait ou réglerait dans le cadre d'une opération forcée, d'une liquidation involontaire ou d'une vente en urgence. Néanmoins la conjoncture économique générale ou les conditions économiques de certains secteurs d'activité peuvent conduire à un manque de liquidité du marché, auquel cas l'évaluation en juste valeur peut obliger à tenir compte d'hypothèses de prix en baisse, voire en forte baisse. Par ailleurs, une entité peut avoir à prendre en compte sa situation économique ou opérationnelle actuelle pour déterminer la juste valeur de ses actifs et de ses passifs si le référentiel comptable qu'elle applique le requiert ou le permet, ce référentiel pouvant, ou non, préciser la manière de le faire. Par exemple, le fait que les projets de la direction prévoient la cession anticipée d'un actif pour répondre à des objectifs opérationnels spécifiques peut avoir une incidence sur la détermination de la juste valeur de cet actif.

Importance grandissante des évaluations en juste valeur

8. Les évaluations en juste valeur et les informations à fournir les concernant prennent une importance grandissante dans les référentiels comptables. Dans les états financiers, les justes valeurs peuvent être reflétées sous différentes formes et se traduire par de multiples incidences. Elles peuvent notamment concerner :

- Certains actifs ou passifs, tels que les titres négociables ou les passifs au titre d'une obligation provenant d'un instrument financier évalué quotidiennement ou périodiquement à la valeur de marché ;
- Certains éléments des capitaux propres, par exemple lorsqu'il s'agit de comptabiliser, d'évaluer et de présenter certains instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres, telles les obligations convertibles au gré du porteur en actions ordinaires de l'émetteur ;
- Certains actifs ou passifs particuliers acquis par voie de regroupement d'entreprises. Par exemple, la détermination initiale du goodwill résultant de l'achat d'une entité dans le cadre d'un regroupement d'entreprises est généralement basée sur l'évaluation en juste valeur des actifs et des passifs identifiables acquis et de la juste valeur de la rémunération versée en contrepartie ;
- Certains actifs ou passifs ajustés en juste valeur à une date donnée. Certains référentiels comptables peuvent exiger une évaluation en juste valeur pour quantifier l'ajustement d'un actif ou d'un ensemble d'actifs dans le cadre d'un test de dépréciation ; par exemple, un test de dépréciation du goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises réalisé en se basant sur la juste valeur d'une entité ou d'une unité opérationnelle donnée, cette valeur étant ensuite attribuée à l'ensemble d'actifs ou de passifs concernés de l'entité ou de l'unité opérationnelle afin d'aboutir à un goodwill implicite, à titre de comparaison avec le goodwill enregistré ;

AUDIT DES ESTIMATIONS COMPTABLES, Y COMPRIS DES ESTIMATIONS COMPTABLES
EN JUSTE VALEUR ET DES INFORMATIONS FOURNIES LES CONCERNANT

- Le cumul d'un ensemble d'actifs ou de passifs. Dans certaines circonstances, l'évaluation d'une catégorie ou d'un ensemble d'actifs ou de passifs nécessite le cumul des justes valeurs de certains des actifs ou passifs individuels compris dans la catégorie ou l'ensemble. Par exemple, selon le référentiel comptable applicable à l'entité, l'évaluation d'un portefeuille de prêts diversifiés pourra devoir être établie sur la base de la juste valeur de certaines catégories de prêts composant le portefeuille ;
- Des informations fournies dans les notes annexes aux états financiers ou présentées en tant qu'informations supplémentaires, mais non enregistrées dans les états financiers.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 550, Parties liées

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

PARTIES LIEES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 550

PARTIES LIEES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Nature des relations et des transactions avec les parties liées.....	2
Responsabilités de l'auditeur.....	3 – 7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	11 – 17
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées.....	18 – 19
Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées	20 – 24
Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées.....	25
Déclarations écrites	26
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	27
Documentation	28
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Responsabilité de l'auditeur.....	A1 – A3
Définition d'une partie liée	A4 – A7
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	A8 – A28

PARTIES LIÉES

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées	A29 – A30
Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées	A31 – A45
Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées	A46 – A47
Déclarations écrites	A48 – A49
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	A50

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 550, *Parties liées*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

PARTIES LIÉES

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant les relations et les transactions avec les parties liées dans un audit d'états financiers. Elle fournit, en particulier, des précisions sur la manière d'appliquer les Normes ISA 315 (Révisée)¹, ISA 330² et ISA 240³, au regard des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées.

Nature des relations et des transactions avec les parties liées

2. De nombreuses transactions avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Dans ces circonstances, le risque d'anomalies significatives dans les états financiers qu'elles comportent peut ne pas être plus élevé que celui des transactions similaires traitées avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et des transactions avec les parties liées peut, dans certaines situations, engendrer des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers que les transactions avec des parties non liées. Par exemple :
 - Les parties liées peuvent exercer leur activité en ayant recours à un large éventail de liens et de structures complexes, avec pour conséquence un accroissement de la complexité des transactions avec les parties liées ;
 - Les systèmes d'information peuvent s'avérer inefficaces pour identifier ou récapituler les transactions et les soldes entre une entité et ses parties liées ;
 - Les transactions avec les parties liées peuvent ne pas être conclues à des termes et conditions normales de marché ; par exemple, certaines transactions avec des parties liées peuvent être conclues sans contrepartie.

Responsabilités de l'auditeur

3. Du fait que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels comptables contiennent des règles spécifiques quant à la comptabilisation et aux informations à fournir relatives aux relations, aux transactions et aux soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre leur nature et leur incidence réelle ou potentielle sur les états financiers. Lorsque le référentiel comptable applicable établit de telles règles, l'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier,

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

³ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.*

PARTIES LIÉES

évaluer et répondre aux risques d'anomalies significatives provenant du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, transactions ou soldes avec les parties liées conformément aux exigences du référentiel comptable.

4. Même si le référentiel comptable applicable ne contient que des règles minimales ou n'établit aucune règle concernant les parties liées, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une connaissance suffisante des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées pour lui permettre de conclure si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et ces transactions : (Voir par. A1)
 - (a) Sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou (Voir par. A2)
 - (b) Ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité). (Voir par. A3)
5. En outre, une connaissance des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées est pertinente pour l'auditeur afin de déterminer la présence éventuelle d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes conformément à la Norme ISA 240⁴, du fait qu'une fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.
6. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux Normes ISA⁵. En ce qui concerne les parties liées, les incidences potentielles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes pour des raisons telles que :
 - Le fait que la direction puisse ne pas être au courant de l'existence de toutes les relations et transactions avec les parties liées, notamment dans les cas où le référentiel comptable applicable ne contient pas de règles en la matière ;
 - Le fait que les relations avec les parties liées puissent être plus propices à la collusion, la dissimulation ou la manipulation par la direction.
7. Il est donc particulièrement important dans ce contexte de planifier et réaliser l'audit en faisant preuve d'esprit critique, tel que l'exige la Norme ISA 200⁶, compte tenu de la possibilité que des relations et des transactions avec des parties liées n'aient pas été révélées. Les diligences requises par la présente norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux

⁴ Norme ISA 240, paragraphe 24.

⁵ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, paragraphe A53-A54.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

PARTIES LIÉES

relations et aux transactions avec les parties liées et à définir des procédures d'audit répondant aux risques évalués.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- (a) D'acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, que le référentiel comptable applicable établisse ou non des règles en la matière, pour être en mesure de :
 - (i) Déceler d'éventuels facteurs de risque de fraudes découlant de relations et de transactions avec les parties liées, pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ; et
 - (ii) Conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions :
 - a. Sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou
 - b. Ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité) ; et
 - (b) En outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées dans les états financiers et si une information pertinente les concernant a été fournie dans ceux-ci.

Définitions

10. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Opération conclue à des conditions de concurrence normale – Opération conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent indépendamment l'un de l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs.
 - (b) Parties liées – Partie qui répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes : (Voir par. A4 – A7)
 - (i) Une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou

PARTIES LIÉES

- (ii) Lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :
- a. Une personne ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présente ses états financiers ;
 - b. Une autre entité, dont l'entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou sur laquelle elle exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires ; ou
 - c. Une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :
 - i. D'actionnaires communs les contrôlant ;
 - ii. De la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou
 - iii. D'une direction générale commune.

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à un degré important.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées que les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit⁷, l'auditeur doit réaliser les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphes 12–17, afin de réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. (Voir par. A8)

Compréhension des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis⁸ par les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 240 doivent porter notamment sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs qui pourraient découler de relations ou de transactions avec les parties liées. (Voir par. A9 – A10)
13. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 5 ; Norme ISA 240, paragraphe 16.

⁸ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10 ; Norme ISA 240, paragraphe 15.

PARTIES LIÉES

- (a) De l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente ; (Voir par. A11 – A14)
 - (b) De la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ; et
 - (c) De toute transaction conclue par l'entité avec les parties liées au cours de la période et, si tel est le cas, du type de transaction et de son objet.
14. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, afin de prendre connaissance des éventuels contrôles que la direction a mis en place pour : (Voir par. A15 – A20)
- (a) Identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les transactions avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;
 - (b) Autoriser et approuver les transactions et les accords importants conclus avec les parties liées ; et (Voir par. A21)
 - (c) Autoriser et approuver les transactions et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de la revue de la comptabilité et des documents

15. Au cours de l'audit, lors de son examen de la comptabilité et des documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords intervenus et aux autres informations qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées. (Voir par. A22 – A23)
- En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices indiquant l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées :
- (a) Confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
 - (b) Procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - (c) Tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.
16. Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit requises par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Voir par. A24 – A25)
- (a) De la nature de ces opérations ; et (Voir par. A26)

PARTIES LIÉES

- (b) Si des parties liées pourraient être concernées. (Voir par. A27)

Partage de l'information sur les parties liées avec l'équipe affectée à la mission

17. L'auditeur doit partager l'information obtenue concernant les parties liées à l'entité avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

18. Pour satisfaire à la diligence requise par la Norme ISA 315 (Révisée), qui prévoit que l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives⁹, celui-ci doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et déterminer si l'un quelconque de ces risques est important. A cet égard, lorsque l'auditeur identifie des transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, il doit les considérer comme engendrant des risques importants.
19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (notamment des circonstances associées à l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240. (Voir par. A6, A29 – A30)

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

20. Dans le cadre de la Norme ISA 330, qui exige de l'auditeur qu'il réponde aux risques évalués¹⁰, celui-ci définit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent inclure celles requises par les paragraphes 21–24. (Voir par. A31 – A34)

Identification de parties liées ou de transactions importantes avec des parties liées non identifiées ou non communiquées jusque-là

21. Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui laissent supposer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces opérations.

⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25.

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphes 5-6.

PARTIES LIÉES

22. Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que, jusque-là, la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées, il doit :
- (a) Communiquer rapidement l'information concernée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission ; (Voir par. A35)
 - (b) Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées :
 - (i) Demander à la direction d'identifier toutes les transactions avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les examiner de manière plus approfondie ; et
 - (ii) S'enquérir de la raison pour laquelle les contrôles sur les relations et les transactions avec les parties liées réalisés par l'entité n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ;
 - (c) Mettre en œuvre des contrôles de substance sur ces parties liées nouvellement identifiées ou sur les transactions importantes avec celles-ci ; (Voir par. A36)
 - (d) Reconsidérer le risque que puissent exister d'autres parties liées ou d'autres transactions importantes avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées, et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires ; et
 - (e) Si la non-communication par la direction s'avère intentionnelle (et en conséquence est l'indication d'un risque d'anomalie significative provenant de fraudes), en apprécier les implications pour l'audit. (Voir par. A37)

Transactions importantes identifiées avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité

23. Pour les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :
- (a) Examiner les contrats ou les accords sous-jacents, s'il en existe, et apprécier si :
 - (i) La logique (ou l'absence de logique) économique de l'opération suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer une information financière mensongère ou de dissimuler un détournement d'actifs¹¹ ; (Voir par. A38 – A39)
 - (ii) Les termes des opérations concordent avec les explications de la direction ; et
 - (iii) Les opérations ont été correctement enregistrées et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable ; et

¹¹ Norme ISA 240, paragraphe 32(c).

PARTIES LIÉES

- (b) Recueillir des éléments probants sur le fait que les transactions ont bien été autorisées et approuvées. (Voir par. A40 – A41)

Assertions selon lesquelles les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale

24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction selon laquelle une transaction avec des parties liées a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Voir par. A42 – A45)

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées

25. Pour se forger une opinion sur les états financiers, conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)¹², l'auditeur doit apprécier si : (Voir par. A46)
- (a) Les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et les informations fournies les concernant sont pertinentes, conformément au référentiel comptable applicable ; et (Voir par. A47)
 - (b) Les conséquences des relations et des transactions avec les parties liées peuvent aboutir à ce que :
 - (i) Les états financiers ne donnent pas une présentation sincère (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou que
 - (ii) Les états financiers soient trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).

Déclarations écrites

26. Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant : (Voir par. A48 – A49)
- (a) Que la direction ou ces personnes lui ont communiqué l'identité des parties liées et toutes les relations et transactions avec celles-ci dont elles ont connaissance ; et

¹² Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphes 10-15.

PARTIES LIÉES

- (b) Que les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et que les informations les concernant ont bien été fournies conformément au référentiel comptable.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

27. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'interviennent dans la direction de l'entité¹³, l'auditeur doit leur communiquer tous les points importants soulevés au cours de l'audit à propos des parties liées à l'entité. (Voir par. A50)

Documentation

28. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit le nom des parties liées identifiées et la nature des relations avec celles-ci¹⁴.

Modalités d'application et autres informations explicatives**Responsabilité de l'auditeur**

Référentiels comptables contenant des règles minimales concernant les parties liées (Voir par. 4)

- A1. Un référentiel comptable applicable contenant des règles minimales concernant les parties liées est un référentiel qui fournit une définition d'une partie liée mais en donnant à ce terme une acception sensiblement plus étroite que ne le fait la définition figurant dans le paragraphe 10(b)(ii) de la présente Norme ISA, de telle sorte que si ce référentiel impose de fournir des informations concernant les relations et les transactions avec les parties liées, cette exigence ne s'applique alors qu'à un nombre sensiblement plus restreint de ces relations et transactions.

Référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère (Voir par. 4(a))

- A2. Dans le contexte d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère¹⁵, les relations et les transactions avec les parties liées peuvent conduire à des états financiers ne donnant pas une présentation sincère lorsque, par exemple, la réalité économique de telles relations et transactions n'est pas correctement reflétée dans ceux-ci. Par exemple, l'objectif de présentation sincère peut ne pas être rempli lorsque la cession d'un bien immobilier par une entité à l'un de ses actionnaires majoritaires à un

¹³ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

¹⁴ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

¹⁵ Norme ISA 200, paragraphe 13(a), définissant la signification des termes « référentiels reposant sur le principe de présentation sincère » et « référentiels reposant sur le concept de conformité ».

PARTIES LIÉES

prix supérieur ou inférieur au juste prix du marché a été comptabilisée comme une transaction engendrant pour l'entité un profit ou une perte, alors même que cette transaction peut constituer un apport ou un remboursement de capital, ou le paiement d'un dividende.

Référentiel comptable reposant sur le concept de conformité (Voir par. 4(b))

A3. Dans le contexte d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, le fait que les relations et les transactions avec les parties liées puissent aboutir à des états financiers trompeurs, ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 700 (Révisée), dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si le fait de ne pas fournir des informations sur les relations et les transactions avec les parties liées est conforme au référentiel comptable et à la loi ou la réglementation applicable, les états financiers peuvent être trompeurs dans les cas où l'entité tire une partie très importante de ses revenus de transactions avec des parties liées et que cette situation n'est pas mentionnée. Toutefois, il sera extrêmement rare que des états financiers établis et présentés conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité soient considérés comme trompeurs par l'auditeur si, en application de la Norme ISA 210¹⁶, ce dernier a conclu que ce référentiel était acceptable¹⁷.

Définition d'une partie liée (Voir par. 10(b))

A4. Beaucoup de référentiels comptables explicitent les concepts de contrôle et d'influence notable. Bien qu'ils puissent expliciter ces concepts dans des termes différents, ils expliquent généralement que :

- (a) Le contrôle est le pouvoir de décider des politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer un bénéfice de ses activités ; et
- (b) L'influence notable (qui peut être obtenue par la détention d'actions, définie par la loi ou relever des termes d'une convention) est le pouvoir de participer aux décisions portant sur les politiques financières et opérationnelles d'une entité sans toutefois contrôler ces politiques.

A5. L'existence des relations suivantes peut indiquer la présence d'un contrôle ou d'une influence notable :

- (a) Détention directe ou indirecte de capital ou d'autres intérêts financiers dans l'entité ;
- (b) Détention directe ou indirecte par l'entité de capital ou d'autres intérêts financiers dans d'autres entités ;

¹⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(a).

¹⁷ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe A17.

PARTIES LIÉES

- (c) Faire partie des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des dirigeants clés (par exemple des membres de la direction ayant l'autorité et la responsabilité de planifier, diriger et contrôler les activités de l'entité) ;
- (d) Être un membre de la proche famille des personnes visées au sous-paragraphe (c) ;
- (e) Avoir d'importantes relations d'affaires avec des personnes visées au sous-paragraphe (c).

Parties liées ayant une influence dominante

A6. Des parties liées, en raison de leur capacité à exercer un contrôle ou une influence notable, peuvent être en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou sur sa direction. La prise en compte d'une telle situation est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, tel qu'il est expliqué plus amplement dans les paragraphes A29-A30.

Entités ad hoc en tant que parties liées

A7. Dans certaines circonstances, une entité ad hoc¹⁸ peut être une partie liée à l'entité car elle peut, en réalité, être contrôlée par l'entité, même si cette dernière n'a aucune participation dans son capital ou n'en détient qu'une très faible partie.

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

Risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 11)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A8. Le rôle de l'auditeur dans le secteur public concernant les relations et les transactions avec les parties liées peut être influencé par la nature de la mission d'audit, ou par des obligations imposées aux entités du secteur public par la législation, la réglementation ou une autre autorité. En conséquence, le rôle de l'auditeur dans le secteur public peut ne pas se limiter à répondre aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, mais consister aussi à s'intéresser de façon plus large aux risques de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, ou des instructions d'une autre autorité régissant les organismes du secteur public qui fixent des règles spécifiques de conduite des affaires avec les parties liées. En outre, il peut être nécessaire que l'auditeur dans le secteur public prenne en considération les règles d'élaboration de l'information financière du secteur public concernant les relations et les transactions avec les parties liées, qui peuvent différer de celles du secteur privé.

Connaissance des relations et des transactions avec les parties liées

¹⁸ La Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes A34-A35, fournit des indications sur la nature des entités *ad hoc*.

PARTIES LIÉES

Discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 12)

A9. Les points qui peuvent être évoqués au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission recouvrent :

- La nature et l'étendue des relations et des transactions avec les parties liées (en utilisant par exemple les informations sur les parties liées que l'auditeur a conservées et mises à jour après chaque audit) ;
- L'accent mis sur l'importance de garder tout au long de la mission un esprit critique face à la possibilité d'anomalies significatives associées aux relations et aux transactions avec les parties liées ;
- Les circonstances ou les conditions prévalant dans l'entité qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou communiquées à l'auditeur (par exemple, une structure organisationnelle complexe, l'utilisation d'entités *ad hoc* pour des opérations hors bilan, ou un système d'information inadéquat) ;
- Les documents comptables ou autres qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées ;
- L'importance que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise attachent à l'identification des relations et des transactions avec les parties liées, à leur traitement comptable approprié et aux informations à fournir les concernant (dans le cas où le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées), ainsi que le risque de contournement par la direction des contrôles y relatifs.

A10. En outre, les entretiens menés dans le contexte de la fraude peuvent s'intéresser spécifiquement à la façon dont les parties liées peuvent être impliquées dans une fraude.

Par exemple :

- La façon dont des entités *ad hoc* contrôlées par les dirigeants pourraient être utilisées pour les rémunérer ;
- La manière dont des opérations entre l'entité et un partenaire d'affaires connu d'un des principaux membres de la direction pourraient être structurées pour faciliter le détournement d'actifs de l'entité.

L'identité des parties liées à l'entité (Voir par. 13(a))

A11. Lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles relatives aux parties liées, des informations concernant l'identité des parties liées sont susceptibles d'être à la disposition de la direction car les systèmes d'information de l'entité doivent alors enregistrer, traiter et récapituler les relations et les transactions avec les parties liées pour que l'entité satisfasse aux obligations comptables et d'informations prévues dans le

PARTIES LIÉES

référentiel. La direction est donc susceptible de disposer d'une liste exhaustive des parties liées et des changements intervenus depuis la période précédente. Dans le cas de missions permanentes, demander ces renseignements donne une base pour comparer l'information sur les parties liées fournie par la direction avec celle relevée lors des audits précédents par l'auditeur et consignée dans ses dossiers.

A12. Cependant, lorsque le référentiel ne contient pas de règles concernant les parties liées, l'entité peut ne pas avoir mis en place de tels systèmes d'information. Dans ces situations, il est possible que la direction ne soit pas au courant de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, les diligences requises visées au paragraphe 13 qui prévoient de demander les renseignements, s'appliquent, car la direction peut avoir connaissance de parties correspondant à la définition des parties liées donnée dans la présente Norme ISA. Dans un tel cas, toutefois, les demandes d'information de l'auditeur sur l'identité des parties liées à l'entité sont susceptibles de s'inscrire dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées réalisées par l'auditeur en application de la Norme ISA 315 (Révisée) afin d'obtenir des informations sur :

- La structure du capital et de la gouvernance de l'entité ;
- Les types d'investissements auxquels l'entité procède ou envisage de procéder ; et
- La façon dont l'entité est structurée et la manière dont elle se finance.

Dans le cas particulier de relations relevant d'un contrôle commun, ces relations étant plus susceptibles d'être connues de la direction si elles ont une importance économique pour l'entité, les investigations de l'auditeur sont susceptibles d'être plus efficaces si elles cherchent prioritairement à déterminer si les parties avec lesquelles l'entité traite des transactions importantes, ou partage des ressources à un degré important, sont des parties liées.

A13. Dans le cadre d'un audit de groupe, la Norme ISA 600 requiert de l'équipe affectée à l'audit du groupe qu'elle fournisse à chacun des auditeurs des composants une liste des parties liées établie par la direction du groupe ainsi qu'une liste de toutes les autres parties liées dont elle a connaissance¹⁹. Lorsque l'entité est un composant d'un groupe, cette information fournit une base utile pour les demandes d'information de l'auditeur auprès de la direction concernant l'identité des parties liées à l'entité.

A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations concernant l'identité des parties liées à l'entité à partir de demandes d'informations auprès de la direction dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

¹⁹ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 40(e).

PARTIES LIÉES

Contrôles effectués par l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées (Voir par. 14)

A15. Les « autres personnes au sein de l'entité » sont celles qui sont considérées comme susceptibles d'avoir connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et des contrôles effectués par l'entité sur celles-ci. Ces personnes peuvent inclure, dans la mesure où elles ne font pas partie de la direction :

- Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Le personnel qui est en position d'initier, de traiter et de comptabiliser des opérations, qui à la fois sont importantes et sortent du cadre normal des activités de l'entité, et les personnes qui supervisent ou dirigent ce personnel ;
- La fonction d'audit interne ;
- Le conseil juridique interne de l'entité ; et
- Le directeur des questions éthiques ou son équivalent.

A16. L'audit est mené en partant du principe que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et compris qu'elles sont responsables de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère, et du contrôle interne que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs²⁰. En conséquence, lorsque le référentiel contient des règles concernant les parties liées, l'établissement des états financiers requiert que la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conçoive, mette en place et maintienne des contrôles adéquats sur les relations et les transactions avec les parties liées afin que ces dernières soient identifiées, correctement prises en compte, et que les informations les concernant soient correctement fournies conformément au référentiel. Dans leur rôle de surveillance, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise surveillent la manière dont la direction s'acquitte de ces responsabilités de contrôle. Quelles que soient les règles sur les parties liées établies par le référentiel, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent, dans l'accomplissement de leur rôle de surveillance, obtenir des informations de la direction pour leur permettre d'appréhender la nature et la logique économique des relations et des transactions conclues avec les parties liées à l'entité.

A17. Pour satisfaire les diligences requises par la Norme ISA 315 (Révisée) destinées à prendre connaissance de l'environnement de contrôle²¹, l'auditeur peut prendre en compte les aspects de l'environnement de contrôle pertinents permettant de réduire les

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe A4.

²¹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 14.

PARTIES LIÉES

risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, tels que :

- Les codes éthiques internes mis en place et communiqués de manière appropriée au personnel de l'entité, et régissant les circonstances dans lesquelles l'entité peut conclure des types particuliers de transactions avec les parties liées ;
- Les politiques et procédures pour une information transparente et fournie en temps voulu sur les intérêts que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont dans les transactions avec les parties liées ;
- L'attribution, au sein de l'entité, des responsabilités pour ce qui est d'identifier, de comptabiliser et de récapituler les transactions avec les parties liées et de fournir l'information les concernant ;
- La communication en temps voulu des transactions importantes avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité et les entretiens à leur sujet entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, notamment le fait que ces dernières se sont suffisamment interrogées sur la logique économique de telles opérations (par exemple en sollicitant un avis professionnel auprès de conseils externes) ;
- Des directives claires régissant l'approbation des transactions avec les parties liées lorsqu'il existe des conflits d'intérêts avérés ou supposés, telles que l'approbation par un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, constitué de personnes indépendantes de la direction ;
- Les revues périodiques conduites par la fonction d'audit interne, le cas échéant ;
- Les mesures proactives prises par la direction pour résoudre les questions touchant à l'information à fournir concernant les parties liées, telles que solliciter l'avis de l'auditeur ou du conseil juridique externe ;
- L'existence, le cas échéant, de politiques et de procédures encourageant les signalements.

A18. Les contrôles effectués sur les relations et les transactions avec les parties liées peuvent, dans certaines entités, être déficients ou inexistantes pour diverses raisons, telles que :

- Le peu d'importance attachée par la direction à l'identification et à la communication des relations et des transactions avec les parties liées ;
- L'absence de surveillance appropriée de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La négligence délibérée de tels contrôles liée au fait que la communication sur les parties liées pourrait révéler des informations que la direction considère comme sensibles, telles que l'existence d'opérations impliquant des membres de la famille des dirigeants ;

PARTIES LIÉES

- Une connaissance insuffisante, de la part de la direction, des dispositions relatives aux parties liées prévues par le référentiel comptable applicable ;
- L'absence, dans le référentiel comptable applicable, de dispositions sur l'information à communiquer.

Lorsque ces contrôles sont inefficaces ou inexistant, l'auditeur peut ne pas être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les relations et les transactions avec les parties liées. Si c'est le cas, il devrait, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)²², en considérer les incidences sur l'audit, y compris sur l'opinion dans son rapport.

A19. L'élaboration d'informations financières mensongères implique souvent un contournement par la direction de contrôles qui, par ailleurs, peuvent sembler fonctionner efficacement²³. Le risque que la direction contourne les contrôles est plus élevé lorsque celle-ci a des relations qui impliquent un contrôle ou une influence notable sur les parties avec lesquelles l'entité est en relation d'affaires, car ces relations peuvent inciter plus fortement la direction à commettre une fraude et lui en donner davantage l'opportunité. La détention d'intérêts financiers dans certaines parties liées peut par exemple inciter la direction à contourner les contrôles (a) en poussant l'entité, à l'encontre de ses intérêts, à conclure des transactions au bénéfice de ces parties, ou (b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent des exemples de fraudes :

- Assortir de termes et conditions fictifs des transactions avec des parties liées afin de leur donner faussement une apparence de justification économique ;
- Organiser le transfert frauduleux d'actifs en provenance ou à destination de la direction ou de tiers pour des montants nettement supérieurs ou inférieurs à leur valeur de marché ;
- Entreprendre des transactions complexes avec des parties liées, telles que des entités ad hoc, structurées pour donner une image fautive de la situation ou de la performance financière de l'entité.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A20. Les mesures de contrôle dans les petites entités sont susceptibles d'être moins formelles et il est possible que ces dernières n'aient pas de processus documenté pour traiter les relations et les transactions avec les parties liées. Un propriétaire-dirigeant peut atténuer certains des risques engendrés par les transactions avec les parties liées, ou potentiellement les augmenter, en participant activement à tous les aspects principaux

²² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²³ Norme ISA 240, paragraphes 31 et A4.

PARTIES LIÉES

de ces transactions. Dans de telles entités, l'auditeur peut prendre connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et de tous les contrôles éventuels auxquels elles sont soumises, à partir de demandes d'informations auprès de la direction, associées à d'autres procédures, telles que l'observation des activités de surveillance et de revue exercées par la direction, et l'examen de la documentation disponible y afférente.

Autorisation et approbation des opérations importantes et des accords conclus (Voir par. 14(b))

A21. Une autorisation consiste en l'octroi à l'entité, par une partie ou des parties ayant une autorité appropriée (que ce soit la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les actionnaires de l'entité), d'une permission de conclure des opérations spécifiques conformément à des critères prédéterminés, qu'ils relèvent du jugement ou non. Une approbation consiste en la reconnaissance par ces parties que les opérations conclues par l'entité ont rempli les critères sur la base desquels l'autorisation a été accordée. Les contrôles que l'entité peut avoir mis en place pour autoriser et approuver les transactions et les accords importants avec les parties liées ou les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal de l'activité sont par exemple :

- Le suivi des contrôles pour identifier de telles opérations et accords en vue de leur approbation et de leur autorisation ;
- L'approbation par la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, des termes et des conditions des opérations et des accords.

Nécessité de rester attentif aux informations concernant les parties liées lors de la revue de documents comptables ou autres documents

Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut examiner (Voir par. 15)

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut examiner des documents comptables ou autres documents qui peuvent fournir des informations sur des relations et des transactions avec les parties liées, par exemple :

- Des confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations des banques ou des avocats) ;
- Les déclarations d'impôt sur le résultat de l'entité ;
- Les informations fournies par l'entité aux autorités de contrôle ;
- Le registre des actionnaires pour identifier les actionnaires principaux de l'entité ;
- Des états de conflits d'intérêts établis par la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Le registre des investissements de l'entité et ceux sur les plans de pension ;

PARTIES LIÉES

- Les contrats et conventions avec les dirigeants clés ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Les contrats ou conventions importants qui n'entrent pas dans le cadre normal des activités de l'entité ;
- Des factures et des correspondances particulières des conseils de l'entité ;
- Des polices d'assurance-vie contractées par l'entité ;
- Des contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période ;
- Des rapports de la fonction d'audit interne ;
- Des documents déposés par l'entité auprès d'un organe régulateur d'une bourse de valeurs (par exemple : les prospectus).

Accords conclus pouvant indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées jusque-là non identifiées ou non révélées (Voir par. 15)

A23. Un accord implique une convention formelle ou informelle entre l'entité et une ou plusieurs autres parties aux fins de :

- L'établissement d'une relation d'affaires au travers d'un véhicule ou d'une structure appropriés ;
- La réalisation de certains types d'opérations selon des termes ou conditions spécifiques ;
- La fourniture de services ou d'aides financières précises.

Les accords qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a, jusque-là, pas identifiées ou révélées à l'auditeur sont par exemple :

- Une participation dans des associations de fait avec d'autres parties ;
- Des accords pour la fourniture de services à certaines parties selon des termes et conditions qui sortent du cadre normal des activités de l'entité ;
- Des relations entre le cautionnaire et la caution.

Identification d'opérations importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir par. 16)

A24. L'obtention de plus amples informations sur les opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité permet à l'auditeur d'évaluer s'il existe, le cas échéant, des facteurs de risques de fraudes et, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, d'identifier les risques d'anomalies significatives.

A25. Les opérations conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité sont par exemple :

PARTIES LIÉES

- Des opérations complexes en capital, telles que des restructurations ou des acquisitions ;
- Des opérations avec des entités off-shore dans des pays où les lois sur les sociétés sont déficientes ;
- La location de locaux ou la prestation de services de management par l'entité à une autre partie sans contrepartie ;
- Des opérations de vente avec des escomptes ou des retours importants et inhabituels ;
- Des opérations avec des accords circulaires, par exemple des ventes avec un engagement de reprise ;
- Des opérations sous contrat dont les termes sont modifiés avant leur échéance.

Connaissance de la nature des opérations importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir par. 16(a))

A26. Les investigations portant sur la nature des opérations importantes sortant du cadre normal de l'activité consistent notamment à prendre connaissance de la logique économique de ces opérations, ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues.

Recherche de parties liées pouvant être impliquées (Voir par. 16(b))

A27. Une partie liée pourrait être impliquée dans une transaction importante sortant du cadre normal de l'activité non seulement si elle influence directement la transaction en étant partie prenante à celle-ci, mais aussi si elle l'influence indirectement au travers d'un intermédiaire. Une telle influence peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraudes.

Partage de l'information concernant les parties liées avec l'équipe affectée à la mission (Voir par. 17)

A28. Les informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées entre les membres de l'équipe affectée à la mission sont par exemple :

- L'identité des parties liées à l'entité ;
- La nature des relations et des transactions avec les parties liées ;
- Les relations et transactions importantes et complexes avec des parties liées qui peuvent requérir une attention particulière dans le cadre de l'audit, en particulier les opérations dans lesquelles la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées financièrement.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

PARTIES LIÉES

Facteurs de risque de fraudes associés à une partie liée sous influence dominante (Voir Par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait un renforcement des contrôles est un facteur de risque de fraudes²⁴. Les indices signalant qu'une partie liée exerce une influence dominante sont par exemple le fait que :

- La partie liée a mis son veto sur des décisions importantes touchant à l'activité prises par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Des transactions importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale ;
- Les propositions d'affaires initiées par la partie liée ne suscitent pas ou peu de débat au niveau de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
- Les transactions impliquant la partie liée (ou un membre de la proche famille de la partie liée) font rarement l'objet d'une revue indépendante et d'une approbation.

Une influence dominante peut aussi exister dans certains cas lorsque la partie liée a joué un rôle de premier plan dans la création de l'entité et conserve un tel rôle dans la direction de celle-ci.

A30. En présence d'autres facteurs de risques, l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante peut indiquer des risques importants d'anomalies significatives provenant de fraudes. Par exemple :

- Une rotation anormalement élevée de la direction au plus haut niveau ou des conseillers professionnels peut révéler des pratiques contraires à l'éthique ou frauduleuses servant les objectifs de la partie liée ;
- Le recours à des intermédiaires pour traiter des transactions importantes pour lesquelles il n'apparaît pas de justification claire de leur logique économique peut laisser supposer que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans ces transactions au travers du contrôle de ces intermédiaires à des fins frauduleuses ;
- Des éléments montrant que la partie liée participe de manière excessive au choix des méthodes comptables ou à la détermination d'estimations importantes ou s'en préoccupe exagérément peuvent signaler la possibilité d'informations financières mensongères.

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 20)

²⁴ Norme ISA 240, Annexe 1.

PARTIES LIÉES

- A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir de mettre en œuvre pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées dépendent de la nature de ces risques et des circonstances de l'entité²⁵.
- A32. Les contrôles de substance que l'auditeur peut réaliser lorsqu'il a identifié un risque important provenant du fait que la direction n'a pas correctement pris en compte ou communiqué des transactions spécifiques avec des parties liées conformément au référentiel comptable applicable (que ce risque provienne de fraudes ou résulte d'erreurs) sont par exemple :
- La confirmation ou la discussion des aspects spécifiques des opérations avec des intermédiaires tels que des banques, des cabinets d'avocats, des cautions, ou des dépositaires, lorsque cela est possible et non interdit par la loi, par la réglementation ou par les règles éthiques ;
 - La confirmation de l'objet, des termes particuliers ou des montants des transactions avec les parties liées (cette procédure d'audit peut être moins efficace lorsque l'auditeur considère que les réponses qui lui sont faites par les parties liées sont susceptibles d'être influencées par l'entité) ;
 - Le cas échéant, la prise de connaissance des états financiers ou autre information financière pertinente, s'ils sont disponibles, des parties liées concernées permettant de constater la prise en compte des transactions dans la comptabilité de ces dernières.
- A33. Lorsque l'auditeur a identifié un risque important d'anomalies significatives provenant de fraudes en raison de l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante, il peut, outre les diligences requises par la Norme ISA 240, réaliser des procédures d'audit telles que celles décrites ci-après en vue de prendre connaissance des relations d'affaires que cette partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer la nécessité de mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés :
- Demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;
 - Demandes d'informations auprès de la partie liée ;
 - Revue des contrats importants conclus avec la partie liée ;

²⁵ La Norme ISA 330 fournit des modalités d'application sur la façon de considérer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La Norme ISA 240 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application quant aux réponses à apporter aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes.

PARTIES LIÉES

- Recherche appropriée d'informations de base, telles que celles disponibles sur internet ou dans des bases de données spécifiques sur l'activité à partir de sources externes ;
- Revue des rapports sur les signalements par des membres du personnel lorsque ceux-ci sont consignés.

A34. Selon le résultat des procédures d'évaluation des risques menées par l'auditeur, ce dernier peut considérer qu'il est approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité portant sur les relations et les transactions avec les parties liées. Toutefois, dans certaines situations, il peut s'avérer impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance en rapport avec les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Par exemple, lorsque les transactions intra-groupe entre l'entité et ses composants sont nombreuses et qu'un volume important d'informations concernant ces opérations est généré, comptabilisé, traité et récapitulé électroniquement par un système informatique intégré, l'auditeur peut conclure qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance qui, en eux-mêmes, permettraient de réduire les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dans une telle situation, afin de satisfaire les exigences de la Norme ISA 330 qui demandent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés²⁶, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à vérifier l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et des transactions avec les parties liées concernées.

Identification de relations ou de transactions avec des parties liées qui n'avaient pas été identifiées ou communiquées antérieurement

Communication à l'équipe affectée à la mission des informations sur des parties liées nouvellement identifiées (Voir par. 22(a))

A35. La communication rapide de toute nouvelle partie liée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission peut aider ces derniers à déterminer si cette information a une incidence sur les résultats des procédures d'évaluation des risques déjà réalisées et sur les conclusions tirées de ces résultats, et notamment s'il convient de réévaluer les risques d'anomalies significatives.

Contrôles de substance portant sur des parties liées nouvellement identifiées ou sur des transactions importantes avec celles-ci (Voir par. 22(c))

A36. Les contrôles de substance que l'auditeur peut mettre en œuvre concernant des parties liées nouvellement identifiées ou concernant des transactions importantes avec celles-ci sont par exemple :

²⁶ Norme ISA 330, paragraphe 8(b).

PARTIES LIÉES

- Des demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (si ceci est approprié et n'est pas proscrit par la loi, la réglementation ou les règles d'éthique), des demandes auprès de tiers qui sont supposés avoir une connaissance approfondie de l'entité et de son activité, tels qu'un conseil juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des cautions ou d'autres associés en étroite relation d'affaires ;
- Une analyse de la comptabilité visant à détecter des transactions avec des parties liées nouvellement identifiées. Une telle analyse peut être facilitée en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- La revue des termes et conditions des transactions avec des parties liées nouvellement identifiées, et la vérification que ces transactions ont été correctement enregistrées et ont fait l'objet d'une communication conformément au référentiel comptable applicable.

Non communication intentionnelle par la direction (Voir par. 22(e))

A37. Les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 240 concernant le rôle de l'auditeur en matière de fraude dans le cadre d'un audit d'états financiers sont pertinentes lorsque la direction semble avoir intentionnellement omis de communiquer à l'auditeur les parties liées ou les transactions importantes avec celles-ci. Ce dernier peut aussi examiner la nécessité de réapprécier la crédibilité des réponses qui ont été faites par la direction à ses demandes d'informations et celles des déclarations écrites.

PARTIES LIÉES

Transactions importantes identifiées avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité

Appréciation de la logique économique des transactions importantes conclues avec les parties liées (Voir par. 23)

A38. Pour apprécier la logique économique d'une transaction importante avec une partie liée sortant du cadre normal de l'activité de l'entité, l'auditeur peut prendre en considération les aspects suivants :

- Déterminer si l'opération :
 - Est trop complexe (par exemple, la transaction peut impliquer de multiples parties liées à l'intérieur d'un groupe consolidé) ;
 - Comporte des termes commerciaux inhabituels, tels que des prix, des taux d'intérêts, des garanties ou des termes de remboursement inhabituels ;
 - Manque de logique économique apparente ;
 - Implique des parties liées non identifiées antérieurement ;
 - Est enregistrée d'une manière inhabituelle ;
- Déterminer si la direction s'est entretenue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la nature et du mode de comptabilisation d'une telle transaction ;
- Déterminer si la direction s'intéresse plus particulièrement à un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Lorsque les explications fournies par la direction ne concordent manifestement pas avec les termes de la transaction avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la Norme ISA 500²⁷, de s'interroger sur la crédibilité des explications et des déclarations de la direction sur d'autres sujets importants.

A39. L'auditeur peut aussi chercher à comprendre la logique économique que revêt une telle transaction du point de vue de la partie liée, car cela peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de cette transaction et la raison pour laquelle elle a été conclue. Si la logique économique du point de vue de la partie liée semble ne pas concorder avec la nature des activités de cette dernière, cela peut constituer un facteur de risque de fraude.

Autorisation et approbation des transactions importantes avec les parties liées (Voir par. 23(b))

A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, de transactions

²⁷ Norme ISA 500, *Eléments probants*, paragraphe 11.

PARTIES LIÉES

importantes avec des parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité peuvent fournir des éléments probants montrant que ces transactions ont bien été prises en considération à des niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que leurs termes et conditions des transactions ont été correctement reflétés dans les états financiers. L'existence d'opérations de cette nature qui n'auraient pas été soumises à une telle autorisation et approbation, en l'absence d'explications rationnelles provenant des entretiens avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, peut être l'indice de risques d'anomalies significatives résultant d'erreurs ou provenant de fraudes. Dans ces situations, il peut être nécessaire que l'auditeur soit vigilant quant à la possibilité d'autres opérations de même nature. Toutefois, l'autorisation et l'approbation peuvent ne pas suffire à elles seules pour conclure à l'absence de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, dès lors que cette autorisation et cette approbation peuvent être inefficaces s'il y a eu collusion entre les parties liées ou si l'entité est soumise à l'influence dominante d'une partie liée.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A41. Une petite entité peut ne pas avoir les mêmes types de contrôles exercés par différents niveaux hiérarchiques autorisant et approuvant les transactions que ceux qui peuvent exister dans une plus grande entité. En conséquence, lors de l'audit d'une petite entité, l'auditeur peut s'appuyer à un moindre degré sur les autorisations et les approbations en tant qu'éléments probants quant à la validité des transactions importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité. De ce fait, il peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, telles que l'inspection de documents pertinents, la confirmation par les tiers concernés de clauses particulières des transactions, ou le constat de l'implication du propriétaire-dirigeant dans les transactions.

Assertions selon lesquelles les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale (Voir par. 24)

A42. Bien que des éléments probants permettant de comparer le prix d'une transaction conclue avec une partie liée à celui d'une transaction similaire conclue à des conditions de concurrence normale puissent être immédiatement disponibles, il existe généralement des obstacles pratiques qui limitent la capacité de l'auditeur à recueillir des éléments probants sur le fait que tous les autres aspects de la transaction sont également équivalents à ceux d'une transaction conclue à des conditions de concurrence normale. Par exemple, l'auditeur peut être en mesure de confirmer qu'une transaction avec une partie liée a été traitée au prix du marché mais dans l'impossibilité de confirmer que les autres termes de la transaction (tels que les termes de crédit, les engagements pris ou les coûts spécifiques liés) sont équivalents à ceux sur lesquels des parties indépendantes se seraient mises d'accord. En conséquence, il peut exister un risque que l'assertion de la direction selon laquelle une transaction avec une partie liée a été conclue selon des

PARTIES LIÉES

modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de opérations soumises à des conditions de concurrence normale, comporte des anomalies significatives.

A43. L'établissement des états financiers requiert de la direction qu'elle justifie de l'assertion selon laquelle une transaction avec une partie liée a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de opérations soumises à des conditions de concurrence normale. La justification de cette assertion par la direction peut consister en :

- La comparaison des termes de la transaction avec la partie liée avec ceux d'une transaction identique ou similaire avec une ou plusieurs parties indépendantes ;
- Le recours à un expert externe pour déterminer une valeur de marché et pour confirmer les termes et conditions du marché pour cette transaction ;
- La comparaison des termes de la transaction avec les termes connus du marché pour des transactions globalement similaires sur un marché ouvert.

A44. L'appréciation de la justification par la direction de cette assertion peut impliquer un ou plusieurs des aspects suivants :

- L'examen du caractère approprié du processus suivi par la direction pour justifier de l'assertion ;
- La vérification de la source des données internes ou externes justifiant de l'assertion, et l'examen de ces données afin de déterminer leur exactitude, leur exhaustivité et leur pertinence ;
- L'appréciation du caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles est fondée l'assertion.

A45. Certains référentiels comptables applicables requièrent une information sur les transactions avec les parties liées qui ne sont pas conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale. Dans ces situations, lorsque la direction n'a pas fourni dans les états financiers l'information sur une transaction avec une partie liée, il peut exister une assertion implicite selon laquelle la transaction a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale.

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées

Concepts de caractère significatif dans l'évaluation des anomalies (Voir par. 25)

PARTIES LIÉES

A46. Pour déterminer si une anomalie revêt un caractère significatif, la Norme ISA 450 requiert de l'auditeur qu'il prenne en considération aussi bien son importance que sa nature, ainsi que les circonstances particulières de sa survenance²⁸. L'importance de la transaction pour les utilisateurs des états financiers peut ne pas dépendre uniquement du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, tels que la nature de la relation avec la partie liée.

Appréciation de l'information fournie concernant les parties liées (Voir par. 25(a))

A47. L'appréciation des informations fournies concernant les parties liées dans le contexte des dispositions prévues par le référentiel comptable applicable en matière d'information à fournir consiste notamment à examiner si les faits et circonstances des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées ont été correctement récapitulés et présentés de telle sorte que les informations fournies soient compréhensibles. Celles-ci peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

- (a) La logique économique et les incidences des transactions sur les états financiers ne sont pas claires ou sont erronées ; ou
- (b) Les termes clés, les conditions, ou d'autres éléments importants de ces transactions qui sont nécessaires à leur compréhension ne sont pas relatés de manière appropriée.

Déclarations écrites (Voir par. 26)

A48. Il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque ces dernières :

- Ont approuvé des transactions particulières avec les parties liées qui (a) ont une incidence sur les états financiers, ou (b) impliquent la direction ;
- Ont fait à l'auditeur des déclarations orales spécifiques explicitant le détail de certaines transactions avec les parties liées ;
- Ont des intérêts financiers ou autres dans les parties liées ou dans les transactions traitées avec celles-ci.

A49. L'auditeur peut aussi décider d'obtenir des déclarations écrites concernant des assertions particulières que la direction a faites, telles qu'une déclaration indiquant que des transactions spécifiques avec une partie liée n'ont pas fait l'objet de conventions occultes.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 27)

²⁸ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 11(a). Le paragraphe A21 de la Norme ISA 450 fournit des modalités d'application sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation des anomalies.

PARTIES LIÉES

A50. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des points importants soulevés au cours de l'audit²⁹ concernant les parties liées à l'entité aide l'auditeur à établir une compréhension commune de la nature de ces questions et de la manière dont elles ont été résolues. Des exemples de ces points sont donnés ci-après :

- La non-communication à l'auditeur par la direction (qu'elle soit volontaire ou non) de l'existence de parties liées ou de transactions importantes avec celles-ci, qui peut attirer l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des relations ou des transactions importantes avec des parties liées dont elles pouvaient ne pas avoir été antérieurement avisées ;
- L'identification de transactions importantes avec des parties liées qui n'ont pas reçu d'autorisation et d'approbation appropriées, et qui peuvent engendrer une suspicion de fraude ;
- Le désaccord avec la direction sur le traitement comptable des transactions importantes avec les parties liées et sur les informations fournies les concernant, par rapport aux règles du référentiel comptable applicable ;
- Le non-respect des textes législatifs ou réglementaires applicables interdisant ou restreignant des types particuliers de transactions avec les parties liées ;
- Les difficultés à identifier la partie qui contrôle en définitive l'entité.

²⁹ La Norme ISA 230, paragraphe A8, fournit des modalités d'application concernant la nature des points importants relevés lors de l'audit.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 560, Événements postérieurs à la clôture

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 560

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009) ^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Événements postérieurs à la clôture	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectifs	4
Définitions	5
Diligences requises	
Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur	6 – 9
Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers	10 – 13
Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers	14 – 17
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente Norme ISA	A1
Définitions	A2 – A5
Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur	A6 – A10
Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers	A11 – A17
Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers	A18 – A20

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 560, *Événements postérieurs à la clôture*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur au regard des événements postérieurs à la clôture dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle ne traite pas de points relatifs aux obligations de l'auditeur au regard des autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit, lesquels sont appréhendés dans la Norme ISA 720 (Révisée)¹. Cependant, de telles autres informations peuvent conduire à mettre en évidence un événement postérieur à la clôture qui entre dans le champ d'application de cette Norme ISA. (Voir par. A1)

Événements postérieurs à la clôture

2. Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des états financiers. De nombreux référentiels comptables relatifs à l'établissement des états financiers font spécifiquement référence à ce type d'événements². Ces référentiels comptables identifient généralement deux types d'événements :

- (a) Ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture ; et
- (b) Ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

La Norme ISA 700 (Révisée) explique que la date indiquée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à la date de son rapport³.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le 15 décembre 2009.

Objectifs

4. Les objectifs de l'auditeur sont de :
 - (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport qui nécessitent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ; et

¹ ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

² Par exemple, la Norme comptable internationale (*International Accounting Standard (IAS) 10, Événements postérieurs à la période de reporting*) précise le traitement dans les états financiers des « événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la fin de la période de reporting et la date de l'autorisation de publication des états financiers ».

³ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe A66.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

- (b) Traiter de manière appropriée les événements dont il a eu connaissance après la date de son rapport et qui, s'il en avait eu connaissance avant cette date, auraient pu le conduire à amender son rapport.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

- (a) Date des états financiers – Date de clôture de la dernière période couverte par les états financiers.
- (b) Date d'établissement des états financiers – Date à laquelle tous les états constituant les états financiers, y compris les notes y relatives, ont été établis et les personnes ayant autorité pour les arrêter en ont pris la responsabilité. (Voir par. A2)
- (c) Date du rapport de l'auditeur – Date indiquée sur le rapport d'audit portant sur les états financiers conformément à la Norme ISA 700 (Révisée). (Voir par. A3)
- (d) Date de publication des états financiers – Date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers. (Voir par. A4 – A5)
- (e) Événements postérieurs à la clôture – Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur et faits dont l'auditeur a eu connaissance après la date de son rapport.

Diligences requises**Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur**

- 6. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci ont été identifiés. L'auditeur n'est cependant pas tenu de réaliser des procédures d'audit supplémentaires sur des éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant donné des résultats satisfaisants. (Voir par. A6)
- 7. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures requises par le paragraphe 6 de manière à couvrir la période écoulée entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit, ou une date aussi proche que possible de celle-ci. Il doit prendre en compte son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de telles procédures d'audit, qui doivent comprendre: (Voir par. A7 – A8)
 - (a) La prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés ;
 - (b) Des demandes d'informations auprès de la direction et, si nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus ; (Voir par. A9)

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

- (c) La lecture des procès-verbaux, lorsqu'ils existent, des réunions d'associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qui se sont tenues après la date des états financiers, et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors des réunions dont les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles ; (Voir par. A10)
 - (d) La prise de connaissance des derniers états financiers intermédiaires postérieurs à la clôture, le cas échéant.
8. Si, à la suite de la réalisation des procédures requises par les paragraphes 6 et 7, l'auditeur identifie des événements nécessitant un ajustement des états financiers, ou une information à fournir dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander à la direction et, selon les cas, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de lui fournir une lettre d'affirmation, en application de la Norme ISA 580⁴, confirmant que tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir, ont fait l'objet du traitement requis.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

10. L'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur les états financiers après la date de son rapport. Toutefois, si après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, il prend connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit : (Voir par. A11-A12)
- (a) S'entretenir de ce point avec la direction et, si nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - (b) Déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative,
 - (c) S'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.
11. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :
- (a) Réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
 - (b) À moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer :

⁴ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

- (i) Étendre les procédures d'audit décrites aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit ; et
 - (ii) Émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport d'audit ne doit pas être antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés.
12. Lorsque la loi, la réglementation ou le référentiel comptable n'interdisent pas à la direction de ne faire porter la modification des états financiers que sur les incidences du ou des événement(s) postérieur(s) à la clôture qui sont à l'origine de cette modification, et que les personnes responsables d'approuver les états financiers n'ont pas l'interdiction de limiter leur approbation à cette seule modification, l'auditeur est autorisé à ne faire porter les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture, requises par le paragraphe 11(b)(i), que sur cette seule modification. Dans ces cas, il doit :
- (a) Soit amender son rapport d'audit en y incluant une date supplémentaire visant uniquement la modification, ce qui indique que les procédures d'audit sur les événements postérieurs à la clôture ont porté uniquement sur la modification apportée aux états financiers et décrite dans une note aux états financiers s'y rapportant ; (Voir par. A13)
 - (b) Soit émettre un nouveau rapport d'audit ou un rapport amendé comportant une mention, dans un paragraphe d'observation⁵ ou un paragraphe relatif à d'autres points, qui indique que les procédures de l'auditeur sur les événements postérieurs à la clôture n'ont porté que sur ceux à l'origine de la modification des états financiers décrite dans la note correspondante.
13. Dans certains pays, la direction peut ne pas avoir l'obligation, en vertu de la loi, de la réglementation ou du référentiel comptable, de publier des états financiers modifiés et, par conséquent, l'auditeur n'a pas à émettre un rapport d'audit amendé ou un nouveau rapport. Cependant, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, alors : (Voir par. A14 – A15)
- (a) Si le rapport d'audit n'a pas encore été communiqué à l'entité, l'auditeur doit modifier son opinion, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁶, et ensuite transmettre son rapport ; ou
 - (b) Si le rapport d'audit a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces personnes n'interviennent toutes dans la direction de l'entité, de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués sans les

⁵ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁶ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par. A16 – A17)

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

14. Après la publication des états financiers, l'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers. Toutefois, si, après la publication des états financiers, il prend connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit :
 - (a) S'entretenir de ce point avec la direction et, si nécessaire, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - (b) Déterminer s'il convient de modifier les états financiers ; et, dans l'affirmative,
 - (c) S'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers. (Voir par. A18)
15. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A19)
 - (a) Réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée ;
 - (b) Revoir les mesures prises par la direction pour que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés, accompagnés du rapport d'audit, soit informée de la situation ;
 - (c) À moins que les circonstances décrites au paragraphe 12 ne trouvent à s'appliquer :
 - (i) Étendre les procédures d'audit visées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date du nouveau rapport de l'auditeur, laquelle ne doit pas être antérieure à la date d'établissement des états financiers modifiés ; et
 - (ii) Émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés ;
 - (d) Lorsque les circonstances décrites au paragraphe 12 trouvent à s'appliquer, modifier son rapport d'audit ou émettre un nouveau rapport d'audit tel que requis par le paragraphe 12.
16. L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport d'audit ou son rapport modifié un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points renvoyant à une note aux états financiers s'y rapportant décrivant de façon plus détaillée les raisons de la modification apportée aux états financiers précédemment publiés et au rapport de l'auditeur émis antérieurement.
17. Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires afin que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés soit informée de la situation, et si elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, ce dernier doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

d'entreprise⁷, à moins que celles-ci n'interviennent toutes dans la direction de l'entité, qu'il prendra les mesures nécessaires pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. Si, malgré cette notification, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les actions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. (Voir par. A20)

* * * *

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de la présente Norme ISA (Voir par. 1)

A1. Lorsque les états financiers audités sont inclus dans d'autres documents postérieurement à leur publication (autres que les rapports annuels qui entreraient dans le champ d'application de la Norme ISA 720 (Révisée)) l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires concernant les événements postérieurs à la clôture qu'il lui appartient de prendre en considération, telles que, dans le cas d'offres au public de valeurs mobilières, des exigences légales ou réglementaires en vigueur dans les pays où ces valeurs mobilières sont offertes au public. Par exemple, l'auditeur peut avoir l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires jusqu'à la date de publication définitive du prospectus d'introduction. Ces procédures peuvent inclure celles visées aux paragraphes 6 et 7 réalisées jusqu'à la date, ou une date proche, de la publication effective du prospectus définitif d'introduction, ainsi que la lecture de ce dernier afin d'évaluer si les autres informations qu'il contient sont cohérentes avec les informations financières auxquelles le nom de l'auditeur est associé⁸.

Définitions

Date d'établissement des états financiers (Voir par. 5(b))

A2. Dans certains pays, la loi ou la réglementation précise les personnes ou les organes (par exemple, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) qui ont la responsabilité de s'assurer que tous les états qui constituent les états financiers ont été établis, y compris les notes s'y rapportant, et spécifie le processus d'arrêté nécessaire. Dans d'autres pays, le processus d'arrêté n'est pas précisé par la loi ou la réglementation et l'entité suit ses propres règles d'établissement et de finalisation de ses états financiers dans le cadre de sa structure de direction et de gouvernance. Dans certains pays, l'approbation définitive des états financiers par les actionnaires est requise. Dans ce cas, cette approbation par les actionnaires n'est pas un préalable nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers ont été recueillis. Au sens des

⁷ Norme ISA 260 (Révisée) *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

⁸ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 2.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

Normes ISA, la date d'établissement des états financiers est la première date à laquelle les personnes ou organes ayant une autorité reconnue ont confirmé que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis et à laquelle ces personnes ou organes ont affirmé qu'ils en prenaient la responsabilité.

Date du rapport de l'auditeur (Voir par. 5(c))

- A3. La date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date à laquelle il a recueilli les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion sur les états financiers, y compris ceux démontrant que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes s'y rapportant, ont été établis et que les personnes ou organes ayant autorité pour les établir en ont pris la responsabilité⁹. En conséquence, la date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date d'établissement des états financiers telle que définie au paragraphe 5(b). Un délai, dû à des problèmes administratifs, peut s'écouler entre la date du rapport de l'auditeur telle que définie au paragraphe 5(c) et la date de transmission du rapport à l'entité.

Date de publication des états financiers (Voir par. 5(d))

- A4. La date de publication des états financiers dépend généralement de l'environnement réglementaire dans lequel évolue l'entité. Dans certaines situations, la date de publication des états financiers peut être celle à laquelle ils sont enregistrés auprès d'une autorité de contrôle. Dès lors que les états financiers audités ne peuvent être publiés sans être accompagnés du rapport de l'auditeur, la date de publication des états financiers audités doit être identique ou postérieure non seulement à la date du rapport de l'auditeur mais aussi à la date de transmission du rapport à l'entité.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A5. Dans le cas des entités du secteur public, la date de publication des états financiers peut être celle à laquelle les états financiers audités et le rapport de l'auditeur sont présentés au pouvoir législatif ou rendus publics d'une autre manière.

Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

(Voir par. 6 – 9)

- A6. En fonction de l'évaluation des risques par l'auditeur, les procédures d'audit requises par le paragraphe 6 peuvent inclure des procédures nécessaires à l'obtention des éléments probants suffisants et appropriés, comprenant la revue ou la vérification par sondages des documents comptables ou des opérations intervenues entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit. Les procédures d'audit requises par les paragraphes 6 et 7 viennent en supplément de celles que l'auditeur peut réaliser pour d'autres objectifs mais qui peuvent néanmoins fournir des éléments probants concernant les événements postérieurs à la clôture (par exemple, des procédures visant à recueillir

⁹ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 41. Dans certains cas, la loi ou la réglementation précise également le moment dans le processus d'élaboration des états financiers auquel l'audit est supposé être achevé.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

des éléments probants sur des soldes de comptes à la date des états financiers, telles que les procédures de césure des exercices ou les procédures portant sur des encaissements subséquents de créances).

- A7. Le paragraphe 7 définit certaines procédures d'audit dans ce contexte, que l'auditeur est tenu de suivre en application du paragraphe 6. Les procédures portant sur les événements postérieurs à la clôture mises en œuvre par l'auditeur peuvent, cependant, dépendre de l'information disponible et, en particulier, de la façon dont la comptabilité a été tenue depuis la date des états financiers. Si la comptabilité n'est pas à jour et si les états financiers intermédiaires n'ont par conséquent pas été établis (pour des besoins internes ou externes), ou si les procès-verbaux des réunions de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'ont pas été préparés, les procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'un examen des livres et documents comptables disponibles, notamment des relevés bancaires. Le paragraphe A8 donne des exemples de points additionnels que l'auditeur peut envisager au cours de ces investigations.
- A8. En complément des procédures d'audit requises au paragraphe 7, l'auditeur peut considérer comme nécessaire et approprié de :
- Prendre connaissance des derniers budgets disponibles de l'entité, des prévisions de flux de trésorerie et autres rapports de la direction y afférents pour les périodes postérieures à la date des états financiers ;
 - Procéder à des demandes d'informations, ou étendre les demandes orales ou écrites précédentes, auprès du conseil juridique de l'entité concernant les litiges et réclamations ; ou
 - Examiner si des déclarations écrites au sujet de certains événements postérieurs à la clôture sont nécessaires pour étayer d'autres éléments probants et donner ainsi aux éléments probants un caractère suffisant et approprié.

Demande d'informations (Voir par. 7(b))

- A9. Dans le cadre de demandes d'informations auprès de la direction et, selon les cas, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, visant à savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'affecter les états financiers sont survenus, l'auditeur peut s'enquérir du statut actuel d'éléments qui avaient été pris en compte sur la base de données préliminaires ou non définitives et, dans ce cadre, peut s'enquérir des points suivants :
- Si de nouveaux engagements, emprunts ou garanties données ont été conclus ;
 - Si des cessions ou acquisitions d'actifs ont été réalisées ou sont envisagées ;
 - Si des augmentations de capital ou des émissions d'instruments financiers ont été réalisées, telles que l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si une convention de fusion ou de liquidation est intervenue ou projetée ;

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

- Si des expropriations par l'administration ou des destructions d'actifs, causées par exemple par un incendie ou une inondation, sont survenues ;
- S'il y a eu des développements nouveaux concernant les passifs éventuels ;
- Si des ajustements comptables inhabituels ont été enregistrés ou sont envisagés ;
- Si des événements sont survenus ou sont susceptibles de se produire qui remettraient en cause le caractère approprié des méthodes comptables suivies pour l'établissement des états financiers, par exemple des événements remettant en cause la validité du principe de continuité d'exploitation ;
- Si des événements pertinents pour l'appréciation des estimations ou des provisions enregistrées dans les états financiers sont survenus ;
- Si des événements sont survenus concernant le caractère recouvrable des actifs.

Lecture des procès-verbaux (Voir par. 7(c))

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A10. Dans le secteur public, l'auditeur peut prendre connaissance des documents officiels relatifs aux débats législatifs et s'enquérir des sujets traités lors de ces débats pour lesquels les documents officiels ne sont pas encore disponibles.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit mais avant la date de publication des états financiers

Conséquences des autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 10)

A11. Bien que l'auditeur ne soit pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur les états financiers après la date de son rapport et jusqu'à la date de publication des états financiers, la norme ISA 720 (Révisée) contient des diligences requises et des modalités d'application concernant les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur, qui peuvent inclure les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur mais avant la date de publication des états financiers.

Responsabilité de la direction envers l'auditeur (Voir par. 10)

A12. Ainsi qu'il est expliqué dans la Norme ISA 210, les termes de la lettre de mission mentionnent que la direction est d'accord pour informer l'auditeur des faits susceptibles d'affecter les états financiers dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport d'audit et la date de publication des états financiers¹⁰.

Double datation (Voir par. 12(a))

¹⁰ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe A24.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

A13. Lorsque, dans les situations décrites au paragraphe 12(a), l'auditeur modifie son rapport d'audit pour y inclure une date supplémentaire portant uniquement sur cette modification, la date du rapport d'audit sur les états financiers antérieurs à leur modification par la direction reste inchangée car cette date informe le lecteur du moment où le travail d'audit sur ces états financiers a été achevé. Cependant, une seconde date est indiquée dans le rapport d'audit pour informer le lecteur que les procédures d'audit réalisées après la première date portent uniquement sur la modification apportée aux états financiers. La phrase suivante donne un exemple de cette double datation :

« (date du rapport d'audit), à l'exception de la Note Y qui est au (date de l'achèvement des procédures d'audit limitées à la modification apportée et décrite dans la Note Y) ».

Aucune modification apportée aux états financiers par la direction (Voir par. 13)

A14. Dans certains pays, la direction peut ne pas avoir l'obligation, en vertu de la loi, la réglementation ou le référentiel comptable, de publier des états financiers modifiés. C'est souvent le cas lorsque la publication d'états financiers pour la période suivante est imminente, pour autant que des informations appropriées soient fournies dans ces états.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A15. Dans le secteur public, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers, les mesures prises en application du paragraphe 13 peuvent également comporter l'émission d'un rapport distinct au pouvoir législatif, ou à un autre organisme concerné par le suivi de l'établissement des informations financières, sur les conséquences des événements postérieurs à la clôture pour les états financiers et le rapport de l'auditeur.

Mesure de l'auditeur pour tenter de prévenir l'utilisation de son rapport (Voir par. 13(b))

A16. L'auditeur peut avoir à satisfaire à des obligations légales supplémentaires même lorsqu'il a avisé la direction de ne pas publier les états financiers et que la direction a accédé à cette demande.

A17. Dans le cas où la direction a communiqué les états financiers à des tiers bien que l'auditeur l'ait avisé de ne pas le faire, les mesures que l'auditeur peut prendre pour prévenir l'utilisation de son rapport dépendent de ses droits et obligations. En conséquence, il peut considérer comme approprié de solliciter un avis juridique.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

Conséquences des autres informations obtenues après la publication des états financiers (Voir par. 14)

A18. Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit sont traitées dans la norme ISA 720 (Révisée). Bien que l'auditeur ne soit pas tenu, après la date de publication des états financiers, de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers, la norme ISA 720 (Révisée) contient des diligences

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE

requis et des modalités d'application concernant les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur.

Aucune modification apportée aux états financiers par la direction (Voir par. 15)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A19. Dans certains pays, la loi ou la réglementation peut interdire aux entités du secteur public de publier des états financiers modifiés. Dans de tels cas, la mesure appropriée que peut prendre l'auditeur est d'en faire rapport à l'organisme de droit public approprié.

Mesures de l'auditeur pour tenter d'éviter que des tiers utilisent son rapport (Voir par. 17)

A20. Lorsque l'auditeur considère que la direction, ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, n'ont pas pris les mesures nécessaires pour empêcher l'utilisation par les tiers de son rapport bien qu'il ait demandé à l'entité de le faire, les mesures que l'auditeur peut prendre dépendront de ses droits et obligations. En conséquence, l'auditeur peut considérer comme approprié de solliciter un avis juridique.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

Norme ISA 570 (Révisée), Continuité d'exploitation

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 570 (REVISEE)**CONTINUITÉ D'EXPLOITATION**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Principe comptable de continuité d'exploitation.....	2
Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ..	3 – 7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Diligences requises	
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	10 – 11
Appréciation de l'évaluation faite par la direction	12 – 14
Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	15
Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés	16
Conclusions de l'auditeur	17-20
Incidences sur le rapport de l'auditeur	21 – 24
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	25
Retard important dans l'approbation des états financiers	26
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente norme ISA	A1
Principe comptable de continuité d'exploitation.....	A2
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	A3 – A7
Appréciation de l'évaluation faite par la direction	A8 – A13
Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation	A14 – A15
Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés	A16 – A20
Conclusions de l'auditeur.....	A21 – A25

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Incidences sur le rapport de l'auditeur A26 – A35

Annexe: Exemples de rapports de l'auditeur traitant de la continuité d'exploitation

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur dans un audit d'états financiers en ce qui concerne la continuité d'exploitation et des incidences sur son rapport d'audit. (Voir par. A1)

Principe comptable de continuité d'exploitation

2. Les états financiers établis sur un principe comptable de continuité d'exploitation sont préparés selon l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité de son exploitation et poursuivra son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Des états financiers à usage particulier peuvent, ou non, être établis conformément à un référentiel comptable selon lequel le principe comptable de continuité d'exploitation est pertinente (par exemple, le principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas pertinente pour certains états financiers établis dans certains pays pour des raisons fiscales). Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités. (Voir par. A2)

Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

3. Certains référentiels comptables contiennent une disposition explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que des normes sur les questions à considérer et sur les informations à fournir concernant la continuité d'exploitation. Par exemple, la Norme Comptable Internationale (*International Accounting Standard, IAS*) 1, exige de la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹. Les dispositions détaillées concernant la responsabilité de la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et les informations y relatives à fournir dans les états financiers peuvent également être fixées par la loi ou la réglementation.
4. Dans d'autres référentiels comptables, il peut n'y avoir aucune disposition explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Néanmoins, quand le principe comptable de continuité d'exploitation est un principe fondamental pour l'établissement des états financiers, ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 2, l'établissement des états financiers requiert de la

¹ Norme IAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 25-26.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation même si le référentiel comptable ne prévoit aucune disposition explicite à ce titre.

5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique l'exercice d'un jugement, à un moment donné, sur l'issue ultérieure d'événements ou de conditions qui, par nature, sont incertains. Les facteurs suivants sont pertinents dans l'exercice de ce jugement :
 - Le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition est d'autant plus élevé qu'un événement ou une condition, ou l'issue d'un événement, sont éloignés dans le temps. Pour cette raison, la plupart des référentiels comptables qui imposent une évaluation explicite de la direction précisent la période pour laquelle il lui est demandé de prendre en considération toute l'information disponible ;
 - La taille et la complexité de l'entité, la nature et l'état de ses activités ainsi que la mesure dans laquelle des facteurs extérieurs ont une incidence sur celle-ci, sont des éléments qui influent sur le jugement que l'on peut raisonnablement porter sur l'issue d'événements ou de conditions ;
 - Tout jugement sur le futur est basé sur l'information disponible au moment où il est exercé. Des événements postérieurs peuvent conduire à un résultat qui ne concorde pas avec les jugements qu'il était raisonnable de porter à l'époque où ils ont été exercés.

Responsabilité de l'auditeur

6. Les obligations de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et à tirer une conclusion sur le caractère approprié du principe comptable de continuité d'exploitation utilisé par la direction lors de l'établissement des états financiers, et de conclure, en se fondant sur les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ces obligations existent même si le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers ne comporte pas d'exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
7. Toutefois, ainsi qu'il est décrit dans la Norme ISA 200², les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes lorsqu'il s'agit d'événements ou de conditions futurs qui peuvent amener une entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prédire de tels événements ou conditions futurs. En conséquence, l'absence d'une quelconque mention, dans le rapport de l'auditeur, d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphes A53-A54.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

poursuivre son exploitation ne peut être considérée comme une garantie de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et de tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans l'établissement des états financiers ;
 - (b) Tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; et
 - (c) D'émettre un rapport conforme à la présente norme ISA.

Diligences requises**Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées**

10. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques requises par la Norme ISA 315 (Révisée)³, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. A ce titre, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Voir par. A3 – A6)
- (a) Dans l'affirmative, discuter de cette évaluation avec la direction et déterminer si cette dernière a identifié des événements ou des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans ce cas, de ses plans d'action pour y faire face ; ou
 - (b) Dans le cas où une évaluation n'a pas encore été faite, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction des raisons pour lesquelles elle entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, et s'enquérir auprès d'elle de l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

³ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 5.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

11. Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A7)

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

12. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A8 – A10 ; A12 – A13)
13. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction et qui correspond aux exigences du référentiel comptable applicable, ou de la loi ou de la réglementation si celle-ci prescrit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation couvre une période inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, telle que cette date est définie par la Norme ISA 560⁴, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation sur une période d'au moins douze mois à compter de cette date. (Voir par. A11–A13)
14. Lorsqu'il apprécie l'évaluation de la direction, l'auditeur doit déterminer si la direction a pris en considération toutes les informations pertinentes dont lui-même a eu connaissance au cours de son audit.

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation

15. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Voir par. A14 – A15)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés

16. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été identifiés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative »), en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir par. A16)

⁴ Norme ISA 560, *Evénements postérieurs à la clôture*, paragraphe 5(a).

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

- (a) De demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait ;
- (b) D'apprécier les plans d'action de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances; (Voir par. A17)
- (c) Dans le cas où l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie, et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'action de la direction : (Voir par. A18 – A19)
 - (i) D'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir les prévisions ; et
 - (ii) De déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions ;
- (d) De déterminer si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation ;
- (e) De demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, concernant leurs plans d'action et le caractère réalisable de tels plans. (Voir par. A20)

Conclusions de l'auditeur

- 17. L'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers.
- 18. À partir des éléments probants recueillis, l'auditeur doit conclure, sur la base de son jugement, s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature et les implications de cette incertitude est nécessaire pour : (Voir par. A21-A22)
 - (a) Assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou
 - (b) Assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés et qu'il existe une incertitude significative

19. Si l'auditeur conclut que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation par la direction est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (Voir Par A22-A23)
- (a) Fournissent des informations adéquates concernant les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans d'actions de la direction pour y faire face ; et
 - (b) Indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative

20. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été identifiés, mais que l'auditeur conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a recueillis, qu'il n'existe aucune incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou conditions. (Voir par. A24–A25)

Incidences sur le rapport de l'auditeurApplication inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation

21. Si les états financiers ont été établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Voir par. A26–A27)

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significativeCommunication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

22. Si une information pertinente sur l'incertitude significative est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport d'audit doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » qui : (Voir par. A28-A31, A34)

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

- (a) Attire l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 19 ; **et**
- (b) Précise que ces événements ou conditions indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

Absence d'information adéquate sur l'incertitude significative dans les états financiers

23. Si une information adéquate sur l'incertitude significative n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A32-A34)
- (a) Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁵; **et**
 - (b) Indiquer dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ou « Fondement de l'opinion défavorable » de son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que les états financiers ne présentent pas ce point de façon adéquate.

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter

24. Si la direction ne souhaite pas procéder à une évaluation ou compléter celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, ce dernier doit s'interroger sur les incidences de cette situation sur son rapport d'audit. (Voir par. A35)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

25. À moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité⁶, l'auditeur doit leur communiquer les événements ou les conditions identifiés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants :
- (a) Le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative ;
 - (b) Le caractère approprié ou non de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers ;
 - (c) La pertinence des informations y relatives fournies dans les états financiers ; **et**
 - (d) Le cas échéant, les incidences sur le rapport de l'auditeur.

⁵ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁶ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Retard important dans l'approbation des états financiers

26. En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard. S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liés à l'évaluation de continuité d'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions relatives à l'existence d'une incertitude significative, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 18.

Modalités d'application et autres informations explicatives**Champ d'application de la présente norme ISA** (Voir par. 1)

- A1. La Norme ISA 701⁷ traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer des points clés de l'audit dans son rapport. La présente norme reconnaît que, lorsque la Norme ISA 701 s'applique, les points se rapportant à la continuité d'exploitation peuvent être considérés comme des points clés de l'audit, et précise qu'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constitue, par sa nature, un point clé de l'audit⁸.

Principe comptable de continuité d'exploitation (Voir par. 2)*Aspects particuliers concernant les entités du secteur public*

- A2. L'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation concerne également les entités du secteur public. Par exemple, la Norme Comptable Internationale applicable au secteur public (*International Public Sector Accounting Standard*, IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leur exploitation⁹. Les risques liés à la continuité d'exploitation peuvent, sans toutefois être limités à celles-ci, provenir de situations où les entités du secteur public exercent des activités lucratives, ou dans des cas où le soutien du gouvernement peut être réduit ou supprimé, ou encore dans les cas de privatisation. Les événements et les conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation dans le secteur public peuvent inclure des situations dans lesquelles l'entité du secteur public manque de financement pour poursuivre ses activités ou lorsque des décisions politiques sont prises qui affectent les services rendus par celle-ci.

⁷ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁸ Norme ISA 701, paragraphes 15 et A41.

⁹ Norme IPSAS 1, *Présentation des états financiers*, paragraphes 38-41.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

Événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Voir par. 10)

A3. La liste ci-après donne des exemples d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette liste n'est pas exhaustive, pas plus que l'existence d'un ou de plusieurs des éléments cités ne signifie dans tous les cas qu'il existe une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière :

- Capitaux propres ou fonds de roulement négatif ;
- Emprunts à échéance fixe approchant leur terme sans possibilités réalistes d'extension ou de remboursement ; ou recours excessif à des emprunts à court terme pour financer des actifs à long terme ;
- Indications d'un retrait du soutien financier par les créanciers ;
- Etats financiers historiques ou prévisionnels montrant des flux de trésorerie d'exploitation négatifs ;
- Ratios-clés financiers défavorables ;
- Perte d'exploitation significative ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer les flux de trésorerie ;
- Arriérés ou cessation de distribution de dividendes ;
- Incapacité à régler les créanciers à l'échéance ;
- Incapacité à respecter les conditions des contrats de prêts ;
- Changement dans l'attitude des fournisseurs refusant un crédit au profit de livraisons contre remboursement ;
- Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- Intentions de la direction de mettre l'entité en liquidation ou de cesser ses activités ;
- Départ de cadres dirigeants supérieurs sans remplacement ;
- Perte d'un marché important, d'un (de) client(s) clé(s), d'une franchise, d'une licence ou d'un (de) fournisseur(s) principal (aux) ;
- Troubles sociaux ;
- Pénuries de matières premières essentielles ;

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

- Emergence d'un concurrent avec un succès très marqué.

Autres indicateurs :

- Non-respect d'obligations relatives au capital ou d'autres obligations légales ou réglementaires, comme des obligations en matière de solvabilité ou de liquidité pour des établissements financiers ;
- Procédures judiciaires ou administratives en cours à l'encontre de l'entité qui peuvent, si elles aboutissent, engendrer des dommages financiers auxquels l'entité ne pourra probablement pas faire face ;
- Changements dans la loi ou la réglementation, ou dans la politique gouvernementale, risquant d'avoir un impact défavorable sur l'entité ;
- Sinistres non assurés ou insuffisamment assurés lors de leur survenance.

L'importance de tels événements ou de telles conditions peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne soit pas en mesure de rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans d'action de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession d'actifs, le rééchelonnement de la dette ou une augmentation de capital. De la même façon, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité sur le marché d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

- A4. Les procédures d'évaluation des risques requises au paragraphe 10 aident l'auditeur à déterminer si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation a de fortes chances d'être une question importante pour l'audit et à déterminer son incidence sur la planification de celui-ci. Ces procédures permettent aussi d'avoir des entretiens avec la direction davantage en temps voulu, y compris une discussion sur les plans d'action de la direction et sur la résolution de toute question touchant à la continuité d'exploitation.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 10)

- A5. La taille d'une entité peut affecter sa capacité à faire face à des conditions défavorables. Les petites entités peuvent être en mesure de réagir rapidement pour exploiter des opportunités, mais peuvent manquer de ressources pour soutenir l'activité.
- A6. Des conditions touchant particulièrement les petites entités comprennent le risque que les banques et autres établissements prêteurs puissent cesser leur soutien à l'entité, de même que la perte d'un fournisseur principal, d'un client majeur, d'un membre clé du personnel, ou du droit à exercer sous licence, sous franchise ou autre agrément légal.

Rester attentif tout au long de l'audit à des éléments probants sur des événements ou sur des conditions (Voir par. 11)

- A7. La Norme ISA 315 (Révisée) requiert de l'auditeur de réviser son évaluation des risques et de modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires planifiées

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

lorsqu'un élément probant supplémentaire qui affecte son évaluation est recueilli au cours de l'audit¹⁰. Lorsque des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation se révèlent après que l'auditeur a effectué son évaluation des risques, outre la mise en œuvre des procédures prévues au paragraphe 16, une révision de l'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être nécessaire. L'existence de tels événements ou de telles conditions peut aussi affecter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur réalise en réponse aux risques évalués. La Norme ISA 330¹¹ définit les diligences requises et les modalités d'application sur cette question.

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

Évaluation de la direction et analyse la justifiant et évaluation de l'auditeur (Voir par. 12)

- A8. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un facteur déterminant dans l'examen par l'auditeur de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.
- A9. Il n'appartient pas à l'auditeur de compenser l'absence d'analyse par la direction. Dans certaines situations, cependant, l'absence d'analyse détaillée par la direction venant appuyer son évaluation peut ne pas empêcher l'auditeur de déterminer si l'application par celle-ci du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée en la circonstance. Par exemple, lorsqu'il existe un historique d'activités bénéficiaires et que l'entité a accès sans difficulté au financement, la direction peut procéder à une évaluation sans analyse détaillée. Dans ce cas, l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié de l'évaluation de la direction peut être faite sans réaliser de procédures détaillées d'évaluation si les autres procédures d'audit qu'il a mises en œuvre sont suffisantes pour lui permettre de déterminer si l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers est appropriée en la circonstance.
- A10. Dans d'autres situations, l'appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, telle que requise par le paragraphe 12, peut inclure une évaluation du processus suivi par la direction pour réaliser sa propre évaluation, des hypothèses sur lesquelles cette évaluation est fondée et des plans d'action de la direction ainsi que l'examen du caractère réalisable de ces plans d'actions en la circonstance.

¹⁰ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

¹¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Période prise en compte par la direction pour son évaluation (Voir par. 13)

A11. La plupart des référentiels comptables exigeant une évaluation explicite de la direction précisent la période durant laquelle cette dernière est tenue de prendre en considération toutes les informations disponibles¹².

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 12 – 13)

A12. Dans bon nombre de situations, la direction des petites entités peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives futures anticipées. Néanmoins, conformément aux diligences requises par la présente Norme ISA, il est nécessaire pour l'auditeur d'apprécier l'évaluation de la direction concernant la capacité de celle-ci à poursuivre son exploitation. Dans des petites entités, il peut être approprié de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité à moyen et long terme, sous réserve que les assertions de la direction puissent être corroborées par des éléments les justifiant et ne soient pas incohérentes avec la connaissance que l'auditeur a de l'entité. En conséquence, les diligences requises au paragraphe 13, exigeant de l'auditeur de demander à la direction d'étendre son évaluation peuvent, par exemple, être satisfaites par des entretiens, des investigations ou par la revue de la documentation venant en support de cette assertion, par exemple, des commandes reçues pour des prestations futures, en appréciant leur faisabilité ou si elles sont confirmées.

A13. Le soutien financier permanent apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent un facteur important dans les petites entités pour la poursuite de leur exploitation. Lorsqu'une petite entité est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Par exemple, la poursuite de l'exploitation d'une petite entité en difficulté financière peut dépendre de l'octroi d'un prêt à l'entité par le propriétaire-dirigeant pour garantir les banques ou d'autres créanciers, ou d'hypothèques prises sur les biens personnels de celui-ci pour garantir un prêt consenti à l'entité. Dans de tels cas, l'auditeur peut recueillir des éléments justifiant du prêt octroyé par le propriétaire-dirigeant ou de la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire accordé par le propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut apprécier la capacité de ce dernier à assurer le soutien financier ainsi accordé. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention du propriétaire-dirigeant ou sa compréhension de ceux-ci.

¹² Par exemple, la Norme IAS 1 définit cette période comme étant au moins de, sans être limitée à, douze mois à compter de la fin de la période de reporting.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation (Voir par. 15)

A14. Ainsi qu'il est requis par le paragraphe 11, l'auditeur reste attentif à la possibilité qu'il puisse exister des événements connus, prévus ou autres, ou des conditions qui surviendront postérieurement à la période retenue par la direction dans son évaluation qui peuvent remettre en cause le caractère approprié du **principe comptable** de continuité d'exploitation appliquée par celle-ci dans l'établissement des états financiers. Dès lors que le degré d'incertitude lié à l'issue d'un événement ou d'une condition s'accroît d'autant plus que la période au cours de laquelle se produira l'événement ou la condition s'étale dans le temps, seuls les problèmes importants touchant à la continuité d'exploitation liés à des événements ou conditions projetés dans le futur, seront pris en considération pour que l'auditeur décide de prendre des mesures complémentaires. Si de tels événements ou de telles conditions sont identifiés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'apprécier l'importance potentielle de l'événement ou de la condition pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans ces situations, les procédures décrites au paragraphe 16 s'appliquent.

A15. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'a pas l'obligation de mettre en œuvre une quelconque autre procédure d'audit pour identifier des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation dans la période postérieure à celle retenue par la direction dans son évaluation qui, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 13, sera de douze mois au moins à compter de la date des états financiers.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des conditions sont identifiés (Voir par. 16)

A16. Les procédures d'audit qui répondent aux diligences requises décrites dans le paragraphe 16 peuvent inclure :

- L'analyse et la discussion avec la direction des flux de trésorerie, des projections de résultats et autres projections pertinentes ;
- L'analyse et la discussion avec l'entité des derniers états financiers intercalaires disponibles ;
- La lecture des termes des emprunts obligataires et des conventions de prêts afin de déterminer si l'un quelconque des termes n'a pas été respecté ;
- La lecture des procès-verbaux des réunions d'actionnaires, des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et des réunions pertinentes d'autres comités pour y rechercher la mention de difficultés financières ;
- Des demandes d'informations auprès du conseil juridique de l'entité concernant l'existence de litiges ou de réclamations et l'examen du caractère raisonnable de

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

l'appréciation portée par la direction sur leur issue et leurs conséquences financières ;

- La confirmation de l'existence, de la légalité et de la possibilité de respecter des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers visant à fournir des soutiens financiers ou à les maintenir, et l'appréciation de la capacité financière de ces parties ou de ces tiers à accorder un financement supplémentaire ;
- L'évaluation des mesures envisagées par l'entité pour faire face aux commandes de clients non honorées ;
- La mise en œuvre de procédures d'audit concernant les événements postérieurs à la date de clôture visant à identifier ceux qui viennent atténuer le problème ou affecter la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- La confirmation de l'existence, des termes et de l'adéquation des facilités de crédit ;
- L'obtention et la revue des rapports résultant d'actions réglementaires ;
- L'examen du caractère adéquat de la justification de toute cession d'actifs planifiée.

Appréciation des plans d'action de la direction (Voir par. 16(b))

A17. L'appréciation des plans d'action de la direction peut impliquer des demandes d'informations auprès de celle-ci pour justifier ces plans, y compris par exemple ceux visant à céder des actifs, à emprunter ou restructurer la dette, à réduire ou retarder des investissements, ou à augmenter le capital.

Période couverte par l'évaluation de la direction (Voir par. 16(c))

A18. Outre les procédures requises au paragraphe 16(c), l'auditeur peut comparer :

- Les informations financières prévisionnelles pour les périodes précédentes récentes avec les réalisations pour ces mêmes périodes ; et
- Les informations financières prévisionnelles pour la période en cours avec les résultats déjà atteints.

A19. Lorsque les hypothèses retenues par la direction s'appuient sur le maintien d'un soutien financier par des tiers, que celui-ci résulte de prêts en garantie octroyés à l'entité, d'engagements de maintien du soutien financier ou d'octroi de fonds supplémentaires, ou de garanties données, et que ce soutien est essentiel à l'entité pour la poursuite de son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur de s'interroger sur la nécessité d'obtenir une confirmation écrite de ces tiers (y compris des termes et conditions) et de recueillir des éléments montrant leur capacité à fournir un tel soutien.

Déclarations écrites (Voir par. 16 (e))

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

A20. L'auditeur peut juger utile d'obtenir des déclarations écrites particulières qui vont au-delà de celles requises au paragraphe 16 afin d'étayer les éléments probants recueillis concernant les plans d'action de la direction par rapport à son évaluation de la continuité d'exploitation et de la faisabilité de ces plans.

Conclusions de l'auditeur

Incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (Voir par. 18)

A21. La terminologie "incertitude significative" est utilisée dans la norme IAS 1 dans la description des incertitudes liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation qui doivent être mentionnés dans les états financiers. Dans d'autres référentiels comptables, la terminologie « incertitude importante » est utilisée dans des circonstances similaires.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés et qu'il existe une incertitude significative

A22. Le paragraphe 18 explique qu'il existe une incertitude significative lorsque l'ampleur de l'incidence potentielle des événements ou conditions et la probabilité de leur survenance sont telles que des informations appropriées sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement (dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère) ou ne soient pas trompeurs (dans le cas d'un référentiel reposant sur le concept de conformité). En application du paragraphe 18, l'auditeur est tenu de conclure à l'existence ou non d'une incertitude significative, quelle que soit la définition donnée dans le référentiel comptable applicable d'une incertitude significative.

A23. Le paragraphe 19 requiert de l'auditeur qu'il détermine si les informations fournies dans les états financiers traitent des points énoncés dans ce paragraphe. Outre cette exigence, l'auditeur est également tenu de déterminer si les informations qui doivent être fournies relatives à une incertitude significative, comme le prescrit le référentiel comptable applicable, sont adéquates. Certains référentiels comptables peuvent comporter des obligations d'information qui s'ajoutent aux points énoncés au paragraphe 19 et qui concernent notamment :

- L'évaluation faite par la direction de l'importance des événements ou conditions touchant la capacité de l'entité à respecter ses obligations; ou
- Les jugements importants exercés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Certains référentiels comptables peuvent fournir des modalités d'application complémentaires relatives aux éléments à prendre en compte par la direction sur les informations à fournir concernant l'ampleur de l'incidence potentielle des principaux événements ou conditions, la probabilité et l'échéance de leur survenance.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (Voir par. 20)

A24. Même lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative, le paragraphe 20 requiert de l'auditeur qu'il évalue si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur les événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Certains référentiels comptables peuvent traiter des informations à fournir sur :

- Les principaux événements ou conditions;
- L'évaluation faite par la direction de l'importance de ces événements ou conditions en ce qui concerne la capacité de l'entité à respecter ses obligations;
- Les plans de la direction qui atténuent l'incidence de ces événements ou conditions; ou
- Les jugements importants exercés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A25. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère sont présentés sincèrement, il tient notamment compte de la présentation d'ensemble, de la forme et du contenu des états financiers, et évalue si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes y afférentes, représentent les opérations et événements sous-jacents de manière propre à être présentés sincèrement¹³. Selon les faits et circonstances, l'auditeur peut considérer nécessaire que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci soient présentés sincèrement. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, l'auditeur identifie des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il conclut, en se fondant sur les éléments probants recueillis, à l'absence d'incertitude significative, et que le référentiel comptable applicable ne requiert pas explicitement d'informations à fournir sur ces circonstances.

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation (Voir par. 21)

A26. Lorsque les états financiers ont été établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation mais que l'auditeur, selon son propre jugement, considère que l'application par la direction de ce principe n'est pas appropriée, les exigences du paragraphe 21, qui requièrent de l'auditeur d'exprimer une opinion défavorable, s'appliquent, que les états financiers fournissent ou non une information sur le caractère

¹³ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 14.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

inapproprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation.

A27. Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation n'est pas appropriée en la circonstance, la direction peut avoir l'obligation, ou décider, d'établir les états financiers sur une autre base (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). L'auditeur peut être en mesure d'auditer ces états financiers sous réserve qu'il puisse conclure que l'autre base utilisée est acceptable selon un référentiel comptable applicable en la circonstance. Il peut être en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, sous réserve qu'une information adéquate soit fournie dans ceux-ci sur la base selon laquelle les comptes ont été établis, mais peut alors considérer approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation en application de la norme ISA 706 (Révisée)¹⁴ dans son rapport d'audit pour attirer l'attention des utilisateurs sur cette base alternative et les raisons qui ont conduit à son utilisation.

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation mais existence d'une incertitude significative (Voir par. 22-23)

A28. L'identification d'une incertitude significative est un point important pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. L'inclusion d'une section distincte précédée d'un sous-titre faisant ressortir qu'il existe une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation permet d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce point.

A29. L'annexe de la présente Norme ISA fournit des exemples de mentions que doit comporter le rapport de l'auditeur sur des états financiers lorsque les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel comptable applicable. Si un référentiel comptable applicable autre que les IFRS est utilisé, il peut être nécessaire de modifier les exemples de mentions présentés dans l'annexe de la présente Norme ISA, afin que, compte tenu des circonstances, l'application de cet autre référentiel comptable y soit reflétée.

A30. Le paragraphe 22 énonce les informations que doit comporter, au minimum, le rapport de l'auditeur dans chacune des situations décrites. L'auditeur peut fournir des informations complémentaires pour compléter les mentions requises pour expliquer, par exemple :

- Le fait que l'existence d'une incertitude significative est un point fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs¹⁵; ou
- La manière dont ce point a été traité lors de l'audit. (Voir par. A1)

¹⁴ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

¹⁵ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphe A2.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Communication d'informations pertinentes sur l'incertitude significative dans les états financiers (Voir par. 22)

A31. L'exemple 1 fourni dans l'annexe de la présente Norme ISA illustre un rapport de l'auditeur lorsque ce dernier a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative, et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates. L'annexe de la Norme ISA 700 (Révisée) contient également des exemples de formulations pouvant être utilisés pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport d'audit les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui concerne la continuité d'exploitation.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Voir par. 23)

A32. Les exemples 2 et 3 fournis dans l'annexe de la présente Norme ISA sont des illustrations de rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation, en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers.

A33. Dans les situations où il existe de multiples incertitudes qui sont importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut considérer, dans des cas extrêmement rares, qu'il est approprié de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, plutôt que d'inclure dans son rapport les mentions requises au paragraphe 22. La Norme ISA 705 (Révisée) fournit des modalités d'application à ce sujet¹⁶.

Communications avec les autorités de régulation (Voir Par. 22-23)

A34. Lorsqu'il considère comme nécessaire d'inclure dans son rapport d'audit une mention au sujet de points se rapportant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur d'une entité réglementée peut être tenu de communiquer avec les autorités de régulation, de contrôle et de tutelle appropriées.

Refus de la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter (Voir par. 24)

A35. Dans certaines situations, l'auditeur peut considérer nécessaire de demander à la direction de procéder à une évaluation ou de la compléter. Si la direction refuse, l'expression d'une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion dans le rapport de l'auditeur peut être appropriée, en raison du fait qu'il peut lui être impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation retenue

¹⁶ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 10.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

pour l'établissement des états financiers, tels que des éléments probants sur l'existence des plans d'action que la direction aurait mis en place, ou sur l'existence de facteurs venant réduire le risque de non-continuité d'exploitation.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Annexe

(Voir Par. A29, A31–A32)

Exemples de rapports de l'auditeur traitant de la continuité d'exploitation (*)

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsqu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹⁷ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210¹⁸.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les informations sur l'incertitude significative qui sont fournies dans les états financiers sont adéquates.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹⁷ Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audit d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

¹⁸ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹⁹**Opinion**

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation

Nous attirons l'attention sur la note 6 des états financiers, qui indique que la société a subi une perte nette de ZZZ au cours de l'exercice clos le 31 décembre 20X1 et que, à cette date, les passifs courants de la société excédaient de YYY le total de ses actifs. Comme il est indiqué à la note 6, ces événements ou conditions, conjugués aux autres points exposés dans la note 6, indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Notre opinion n'est pas modifiée à l'égard de ce point.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

¹⁹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²⁰

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée)²¹.]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

²⁰ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

²¹ Les paragraphes 34 et 39 de la Norme ISA 700 (Révisée) imposent le libellé à utiliser pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsqu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. La note y afférente aux états financiers fournit des informations sur l'ampleur des accords de financement, leur échéance et la somme totale qu'ils représentent; toutefois, les états financiers ne traitent ni de l'ampleur ni de la disponibilité d'un refinancement et la situation n'y est pas décrite comme étant une incertitude significative.
- Les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies sur l'incertitude significative ne sont pas adéquates. L'auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu'il a conclu que les incidences sur les états financiers de cette communication inadéquate sont significatives, mais n'ont pas de caractère diffus.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²²**Opinion avec réserve**

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve de l'insuffisance de l'information fournie dont il est fait état dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme il est indiqué à la note yy, les accords de financement conclus par la Société viennent à échéance et le solde des montants dus est exigible le 19 mars 20X2. La Société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution. Cette situation indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates sur ce point.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section sur les autres informations dans l'exemple 6 sera adapté pour décrire le point spécifique à l'origine de l'opinion avec réserve qui impacte également l'autre information.]

Points clés de l'audit

²² Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²³

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée)]²⁴.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]²⁴

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

²³ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²⁴ Les paragraphes 34 et 39 de la Norme ISA 700 (Révisée) imposent le libellé à utiliser pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur contenant une opinion défavorable lorsqu'il existe une incertitude significative et qu'aucune information sur cette incertitude n'est fournie dans les états financiers

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relatives aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. De plus, la société envisage de se déclarer en faillite. Les informations à fournir sur l'incertitude significative ont été omises dans les états financiers. L'auditeur exprime une opinion défavorable parce que les incidences sur les états financiers de cette omission sont significatives et à caractère diffus.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion défavorable sur les états financiers a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²⁵

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'omission des informations dont il est question dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » de notre rapport, les états financiers ci-joints ne présentent pas sincèrement (*ou ne donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Les accords de financement conclus par la Société sont échus et le solde des montants dus était exigible le 31 décembre 20X1. La Société n'a pas été en mesure de renégocier ces accords ni de trouver des financements de substitution et envisage de se déclarer en faillite. Cette situation indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Les états financiers ne fournissent pas des informations adéquates sur ce point.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 7 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section sur les autres informations dans l'exemple 7 sera adapté pour décrire le point spécifique à l'origine de l'opinion défavorable qui impacte également l'autre information.]

²⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²⁶

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée)²⁷.]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

²⁶ Ou tout autre terme appropriés selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²⁷ Les paragraphes 34 et 39 de la Norme ISA 700 (Révisée) imposent le libellé à utiliser pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport de l'auditeur les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui a trait à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 580, Déclarations écrites

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

DECLARATIONS ECRITES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 580**DECLARATIONS ECRITES**

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1–2
Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	3–4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7–8
Diligences requises	
Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées	9
Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	10–12
Autres déclarations écrites	13
Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci.....	14
Forme des déclarations écrites	15
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues	16–20
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Déclarations écrites en tant qu'éléments probants	A1
Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées	A2–A6
Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction	A7–A9
Autres déclarations écrites	A10–A13
Communication d'un seuil	A14
Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci.....	A15–A18
Forme des déclarations écrites	A19–A21
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A22

DECLARATIONS ECRITES

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non
obtenues A23–A27

Annexe 1 : Liste des Normes ISA contenant des diligences requises relatives aux
déclarations écrites

Annexe 2 : Exemple de lettre d'affirmation

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 580, *Déclarations écrites*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

DECLARATIONS ECRITES

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers.
2. L'annexe 1 dresse la liste des autres Normes ISA contenant des diligences requises spécifiques en matière de déclarations écrites sur des sujets donnés. Les diligences spécifiques relatives à l'obtention de déclarations écrites requises dans ces autres Normes ISA ne restreignent pas l'application de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites en tant qu'éléments probants

3. Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit¹. Les déclarations écrites sont des informations nécessaires que l'auditeur demande dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, au même titre que les réponses obtenues aux demandes d'informations, les déclarations écrites sont des éléments probants. (Voir par. A1)
4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés, pour aucun des points dont elles traitent. De plus, le fait, pour la direction, de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que recueille l'auditeur sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités, ou sur des assertions spécifiques.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) Obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant que celle(s)-ci considère(nt) avoir satisfait à ses (leurs) responsabilités relatives à l'établissement des états financiers ainsi qu'à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur ;
 - (b) Conforter d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à des assertions spécifiques contenues dans ceux-ci au moyen de déclarations écrites, si

¹ Norme ISA 500, *Eléments probants*, paragraphe 5(c).

DECLARATIONS ECRITES

l'auditeur l'estime nécessaire ou si celles-ci sont requises par d'autres Normes ISA ;
et

- (c) Répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou aux situations dans lesquelles la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne fournit (ne fournissent) pas les déclarations demandées par l'auditeur.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

Déclaration écrite – Affirmation écrite fournie à l'auditeur par la direction pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants. Dans ce contexte, les déclarations écrites ne comprennent pas les états financiers, les assertions contenues dans ceux-ci, ou les livres et autres documents comptables les justifiant.

8. Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références à la « direction » doivent être comprises comme des références à « la direction et, le cas échéant, [aux] personnes constituant le gouvernement d'entreprise ». De plus, dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la direction est responsable de l'établissement et de la présentation *sincère* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ou de l'établissement d'états financiers *donnant une image fidèle* conformément à ce référentiel.

Diligences requises**Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées**

9. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux dirigeants ayant des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers et la connaissance des points en question. (Voir par. A2 – A6)

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction*Etablissement des états financiers*

10. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, à leur présentation sincère, comme prévu aux termes de la mission d'audit². (Voir par. A7 – A9, A14, A22)

Informations fournies à l'auditeur et exhaustivité des transactions

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant :

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(b)(i).

DECLARATIONS ECRITES

- (a) Qu'elle lui a communiqué toutes les informations pertinentes et qu'elle lui a laissé un libre accès à toutes les informations et personnes au sein de l'entité, selon les termes de la mission d'audit³ ; et
- (b) Que toutes les transactions ont été enregistrées et se reflètent dans les états financiers. (Voir par. A7 – A9, A14, A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. Les responsabilités de la direction sont décrites dans les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 dans des termes identiques à ceux de la mission d'audit.

Autres déclarations écrites

13. D'autres Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si, outre ces déclarations requises, l'auditeur estime nécessaire d'obtenir une ou plusieurs autres déclarations écrites pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci, il doit demander d'autres déclarations écrites sur ces points. (Voir par. A10 – A13, A14, A22)

Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci

14. La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent concerner tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur. (Voir par. A15 – A18)

Forme des déclarations écrites

15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la loi ou la réglementation en vigueur requiert de la direction de faire, par écrit, des déclarations publiques sur ses responsabilités, et que l'auditeur considère que ces déclarations publiques couvrent tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11, il n'est pas nécessaire d'inclure les points couverts par ces déclarations publiques dans la lettre d'affirmation. (Voir par. A19 – A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues*Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites*

16. Lorsque l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique ou la diligence de la direction, ou encore l'engagement de la direction sur ces aspects ou leur mise en œuvre, il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général. (Voir par. A24 – A25)

³ Norme ISA 210, paragraphe 6(b)(iii).

DECLARATIONS ECRITES

17. En particulier, si les déclarations écrites sont incohérentes avec les autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour tenter de lever ces incohérences. Si le problème reste irrésolu, il doit reconsidérer son appréciation de la compétence, de l'intégrité, de l'éthique ou de la diligence de la direction, ou encore de l'engagement de la direction sur ces aspects ou leur mise en œuvre, et déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général. (Voir par. A23)
18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (Révisée)⁴, compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites demandées non obtenues

19. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :
- (a) S'entretenir de cette question avec la direction ;
 - (b) Réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'incidence que peut avoir une telle situation sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et les éléments probants en général ; et
 - (c) Prendre des mesures appropriées, et notamment déterminer l'incidence possible d'une telle situation sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit en application de la Norme ISA 705 (Révisée), compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 20 de la présente Norme ISA.

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction

20. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en application de la Norme ISA 705 (Révisée) si :
- (a) Il conclut qu'il existe de tels doutes concernant l'intégrité de la direction que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables ; ou
 - (b) La direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11. (Voir par. A26 – A27)

⁴ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

DECLARATIONS ECRITES

Modalités d'application et autres informations explicatives**Déclarations écrites en tant qu'éléments probants** (Voir par. 3)

A1. Les déclarations écrites sont une source importante d'éléments probants. Lorsque la direction modifie ou ne fournit pas les déclarations écrites demandées, cela peut attirer l'attention de l'auditeur sur l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants. De plus, une demande de déclarations écrites, plutôt que verbales, peut, dans nombre de cas, inciter la direction à traiter ces points de manière plus rigoureuse, améliorant ainsi la qualité des déclarations.

Dirigeants auxquels des déclarations écrites sont demandées (Voir par. 9)

A2. Des déclarations écrites sont demandées aux personnes responsables de l'établissement des états financiers. Ces personnes peuvent être différentes selon la structure de gouvernance de l'entité et selon la loi ou la réglementation applicable ; cependant, la direction (plutôt que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise) est souvent l'organe responsable. Des déclarations écrites peuvent, en conséquence, être demandées au directeur général et au directeur financier de l'entité, ou à d'autres personnes ayant des responsabilités équivalentes dans les entités qui n'utilisent pas ces titres. Dans certains cas, cependant, d'autres personnes, telles que celles constituant le gouvernement d'entreprise, sont également responsables de l'établissement des états financiers.

A3. Du fait de ses responsabilités concernant tant l'établissement des états financiers que la conduite des activités de l'entité, la direction est présumée disposer d'une connaissance suffisante du processus suivi par l'entité pour l'établissement et la présentation de ses états financiers, ainsi que des assertions les sous-tendant, sur lesquelles fonder les déclarations écrites.

A4. Dans certains cas, cependant, la direction peut décider de procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes participant à l'établissement et à la présentation des états financiers et des assertions les sous-tendant, y compris des personnes ayant une connaissance spécialisée des questions sur lesquelles des déclarations écrites sont demandées. Ces personnes peuvent être notamment :

- Un actuaire responsable de la détermination d'évaluations actuarielles ;
- Des ingénieurs membres du personnel qui peuvent avoir des responsabilités et une connaissance spécialisée en matière d'évaluation des passifs environnementaux ;
- Des conseillers internes qui peuvent fournir des informations essentielles pour les besoins des provisions concernant des réclamations en justice.

A5. Dans certains cas, la direction peut assortir ses déclarations écrites d'une réserve portant sur le fait que celles-ci sont faites au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi. Il est raisonnable, pour l'auditeur, d'accepter une telle précaution de

DECLARATIONS ECRITES

langage, s'il estime que les déclarations sont faites par les personnes dotées des responsabilités appropriées ainsi que de la connaissance des points traités dans les déclarations.

- A6. Pour encourager la direction à présenter des déclarations circonstanciées, l'auditeur peut lui demander de confirmer, dans ses déclarations écrites, qu'elle a procédé aux demandes d'informations qu'elle jugeait appropriées pour être en mesure de faire les déclarations écrites demandées. En général, de telles demandes ne sont pas censées requérir la mise en œuvre d'une procédure interne formelle en plus de celles déjà en place dans l'entité.

Déclarations écrites relatives aux responsabilités de la direction (Voir par. 10 – 11)

- A7. Les éléments probants recueillis au cours de l'audit montrant que la direction a satisfait à ses responsabilités visées aux paragraphes 10 et 11 ne sont pas suffisants sans l'obtention de la confirmation, par la direction, qu'elle considère y avoir satisfait. Ceci tient au fait que l'auditeur n'est pas en mesure de juger, sur la seule base des autres éléments probants recueillis, si la direction a établi et présenté les états financiers et lui a fourni des informations en ayant reconnu et compris ses responsabilités aux termes de la mission d'audit. Par exemple, l'auditeur ne pourrait pas conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes prévues aux termes de la mission d'audit sans lui demander si tel est bien le cas et en obtenir confirmation.
- A8. Les déclarations écrites requises aux paragraphes 10 et 11 s'appuient, d'une part, sur la reconnaissance et la compréhension, par la direction, de ses responsabilités telles qu'elles ont été précisées dans les termes de la mission d'audit et, d'autre part, sur la confirmation qu'elle les a bien remplies. L'auditeur peut également demander à la direction de reconfirmer sa reconnaissance et sa compréhension de ses responsabilités dans les déclarations écrites. Ceci est courant dans certains pays, mais, en tout état de cause, peut être particulièrement approprié lorsque :

- Les personnes qui ont donné leur accord sur les termes de la mission d'audit pour le compte de l'entité n'ont plus les responsabilités correspondantes ;
- Les termes de la mission d'audit ont été arrêtés lors d'un exercice précédent ;
- Il existe une indication que la direction ne comprend pas ses responsabilités ; ou
- Il est approprié de le faire en raison de changements de circonstances.

En application des diligences requises par la Norme ISA 210⁵, de telles reconfirmations, par la direction, de sa reconnaissance et de sa compréhension de ses responsabilités ne sont pas faites « au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi » (comme mentionné au paragraphe A5 de la présente Norme ISA).

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

⁵ Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

DECLARATIONS ECRITES

- A9. Les mandats d'audits des états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que pour d'autres entités. En conséquence, les prémisses concernant les responsabilités de la direction sur la base desquelles un audit d'états financiers d'une entité du secteur public est réalisé peuvent donner lieu à des déclarations écrites complémentaires, et notamment des déclarations écrites confirmant que les transactions et les opérations ont été effectuées en conformité avec la législation ou la réglementation applicable, ou les instructions d'une autre autorité.

Autres déclarations écrites (Voir par. 13)*Déclarations écrites complémentaires relatives aux états financiers*

- A10. En complément de la déclaration requise par le paragraphe 10, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander d'autres déclarations écrites relatives aux états financiers. De telles déclarations peuvent venir en complément, mais ne font pas partie, de la déclaration requise par le paragraphe 10. Il peut s'agir de déclarations sur le point de savoir :

- Si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés ; et
- Si notamment les points suivants, lorsqu'ils sont pertinents au regard du référentiel comptable applicable, ont été appréhendés, évalués et présentés, ou les informations correspondantes fournies dans les états financiers, conformément à ce référentiel :
 - Les plans ou intentions qui peuvent affecter la valeur des actifs ou des passifs portés au bilan et leur classement ;
 - Les passifs nés et éventuels ;
 - Les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges donnés et les nantissements d'actifs, ainsi que les actifs donnés en garantie ; et
 - Les aspects des textes législatifs et réglementaires et d'accords contractuels qui peuvent affecter les états financiers, y compris leur non-respect.

Déclarations écrites complémentaires concernant les informations fournies à l'auditeur

- A11. En complément de la déclaration écrite requise par le paragraphe 11, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite confirmant qu'elle lui a communiqué toutes les faiblesses du contrôle interne dont elle a eu connaissance.

Déclarations écrites relatives à des assertions spécifiques

- A12. Lorsqu'il recueille des éléments probants concernant les jugements et les intentions de la direction, ou qu'il évalue ces jugements ou intentions, l'auditeur peut prendre en considération un ou plusieurs des éléments suivants :

- L'historique de l'entité dans la réalisation de ses intentions déclarées ;

DECLARATIONS ECRITES

- Les raisons qu'a l'entité de choisir une ligne d'action particulière ;
- La capacité de l'entité à suivre cette ligne d'action ;
- L'existence ou l'absence d'éventuelles autres informations, incohérentes avec le jugement de la direction ou ses intentions, qui auraient pu être obtenues au cours de l'audit.

A13. En outre, l'auditeur peut estimer nécessaire de demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites sur des assertions spécifiques contenues dans les états financiers – en particulier, pour étayer la compréhension que l'auditeur a obtenue, à partir d'autres éléments probants, du jugement de la direction ou de ses intentions relativement à une assertion spécifique, ou sur son exhaustivité. Par exemple, si les intentions de la direction constituent un facteur important dans la valorisation des investissements, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sans une déclaration écrite de sa part concernant ses intentions. Bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent cependant pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier cette assertion.

Communication d'un seuil (Voir par. 10 – 11, 13)

A14. La Norme ISA 450 requiert de l'auditeur d'agrèger les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes⁶. L'auditeur peut fixer un seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes. De la même façon, l'auditeur peut envisager de communiquer à la direction un seuil pour les besoins des déclarations écrites demandées.

Date des déclarations écrites et période(s) couverte(s) par celles-ci (Voir par. 14)

A15. Les déclarations écrites constituant des éléments probants nécessaires, l'auditeur ne peut pas exprimer d'opinion, et son rapport d'audit ne peut pas être daté, avant la date des déclarations écrites. De plus, parce que l'auditeur reste concerné par les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport d'audit, lesquels peuvent requérir un ajustement des états financiers ou la fourniture d'informations dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci.

A16. Dans certaines circonstances, il peut être approprié pour l'auditeur d'obtenir, au cours de la réalisation de l'audit, une déclaration écrite relative à une assertion contenue dans les états financiers. Lorsque tel est le cas, il peut être nécessaire de demander une mise à jour de cette déclaration écrite.

⁶ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 5.

DECLARATIONS ECRITES

- A17. Les déclarations écrites portent sur toutes les périodes couvertes par le rapport de l'auditeur, car il est nécessaire que la direction réaffirme que les déclarations écrites qu'elle a précédemment fournies au titre des périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclaration écrite mettant à jour les déclarations écrites des périodes précédentes en indiquant s'il y a eu ou non des changements et, dans l'affirmative, quels sont ces changements.
- A18. Il peut arriver que les dirigeants actuels n'aient pas été présents durant toutes les périodes couvertes par le rapport de l'auditeur. Ces dirigeants peuvent alors estimer qu'ils ne sont pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations écrites demandées du fait qu'ils n'étaient pas en fonction durant ces périodes. Cette situation, cependant, ne réduit pas la responsabilité de ces dirigeants concernant les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, la diligence requise de l'auditeur de leur demander des déclarations écrites couvrant l'ensemble de la (ou des) période(s) concernée(s) reste applicable.

Forme des déclarations écrites (Voir par. 15)

- A19. Il est requis que les déclarations écrites soient incluses dans une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Dans certains pays, cependant, la direction peut être tenue, en vertu de la législation ou de la réglementation en vigueur, de faire une déclaration publique écrite sur ses responsabilités. Bien qu'une telle déclaration publique s'adresse aux utilisateurs des états financiers ou aux autorités de tutelle concernées, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'une forme appropriée de déclaration écrite pour tout ou partie des déclarations requises par les paragraphes 10 ou 11. En conséquence, les points couverts par une telle déclaration publique n'ont pas besoin d'être repris dans la lettre d'affirmation. Les facteurs qui peuvent influencer la décision de l'auditeur sont notamment les suivants :
- Si la déclaration publique inclut, ou non, la confirmation que la direction a satisfait à ses responsabilités visées aux paragraphes 10 et 11 ;
 - Si la déclaration publique a été ou non faite ou approuvée, par les personnes auxquelles l'auditeur demande des déclarations écrites ;
 - Si une copie de la déclaration publique lui a été fournie à une date aussi proche que possible de la date de son rapport sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci. (Voir par. 14)
- A20. Une déclaration formelle du respect de la loi ou de la réglementation en vigueur, ou de l'approbation des états financiers, ne serait pas suffisante pour permettre à l'auditeur de conclure que toutes les déclarations nécessaires ont été faites consciemment. La définition des responsabilités de la direction donnée par la législation ou la réglementation en vigueur ne peut pas non plus se substituer aux déclarations écrites demandées.
- A21. L'Annexe 2 donne un exemple de lettre d'affirmation.

DECLARATIONS ECRITES

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

(Voir par. 10 – 11, 13)

A22. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées à la direction⁷.

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et déclarations écrites demandées non obtenues

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites (Voir par. 16 – 17)

A23. Dans le cas où des incohérences sont relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants recueillis d'une autre source, l'auditeur peut s'interroger sur le point de savoir si son évaluation des risques demeure appropriée. Dans la négative, il peut réviser cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués.

A24. Les doutes qu'a l'auditeur concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique ou la diligence de la direction, ou encore son engagement sur ces aspects ou leur mise en œuvre, peuvent le conduire à conclure que le risque d'une déclaration erronée de la part de la direction concernant les états financiers est tel que l'audit ne peut pas être effectué. Dans un tel cas, l'auditeur peut envisager de se démettre de sa mission, lorsque la loi ou la réglementation applicable le permettent, à moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent des mesures correctives appropriées. De telles mesures, peuvent toutefois ne pas être suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion sans réserve.

A25. La Norme ISA 230 requiert de l'auditeur de documenter les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions⁸. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique et la diligence de la direction, ou encore son engagement sur ces aspects ou leur mise en œuvre, mais conclure néanmoins que les déclarations écrites restent fiables. Dans une telle situation, le problème important relevé est documenté en application de la Norme 230.

Déclarations écrites portant sur les responsabilités de la direction (Voir par. 20)

A26. Ainsi que l'explique le paragraphe A7, l'auditeur n'est pas à même de juger si la direction a satisfait à ses responsabilités visées aux paragraphes 10 et 11 sur la seule base des autres éléments probants recueillis. Par conséquent, s'il conclut, comme décrit au paragraphe 20(a), que les déclarations écrites à ce sujet ne sont pas fiables, ou si la

⁷ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 16(c)(ii).

⁸ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphe 8(c) et 10.

DECLARATIONS ECRITES

direction ne fournit pas ces déclarations écrites, l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences éventuelles de cette impossibilité sur les états financiers ne sont pas limitées à des éléments, à des comptes ou à des rubriques spécifiques des états financiers et, de ce fait, sont diffuses. Dans cette situation, la Norme ISA 705 (Révisée) requiert de l'auditeur de formuler dans son rapport une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers⁹.

A27. La modification d'une déclaration écrite par rapport à celle demandée par l'auditeur ne signifie pas nécessairement que la direction n'a pas fourni cette déclaration écrite. Toutefois, la raison sous-tendant cette modification peut affecter l'opinion exprimée par l'auditeur dans son rapport d'audit. Par exemple :

- La déclaration écrite confirmant que la direction a satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des états financiers peut mentionner que la direction considère, à l'exception d'un cas de non-respect significatif d'une exigence particulière fixée par le référentiel comptable applicable, que les états financiers ont été établis conformément à ce référentiel. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur conclut que la direction lui a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705 (Révisée), de prendre en considération l'incidence du non-respect considéré sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit ;
- La déclaration écrite relative à la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes convenues aux termes de la mission d'audit peut indiquer que la direction considère qu'à l'exception des informations détruites dans un incendie, elle lui a fourni ces informations. L'obligation du paragraphe 20 ne s'applique pas dès lors que l'auditeur conclut que la direction lui a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu, en application de la Norme ISA 705 (Révisée), de prendre en considération l'incidence potentiellement diffuse, sur l'ensemble des états financiers, des informations détruites dans l'incendie, ainsi que l'incidence de cette situation sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport d'audit.

⁹ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 9.

DECLARATIONS ECRITES

Annexe 1

(Voir par. 2)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises en matière de déclarations écrites

Cette annexe identifie les paragraphes des autres Normes ISA, qui requièrent des déclarations écrites spécifiques sur des sujets donnés. Cette liste ne dispense pas l'auditeur de prendre en considération les diligences requises ainsi que leurs modalités d'application et autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers* – paragraphe 39
- Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* – paragraphe 16
- Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit* – paragraphe 14
- Norme ISA 501, *Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques* – paragraphe 12
- Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant* – paragraphe 22
- Norme ISA 550, *Parties liées* – paragraphe 26
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture* – paragraphe 9
- Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation* – paragraphe 16(e)
- Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* – paragraphe 9
- Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations* – paragraphe 13(c)

DECLARATIONS ECRITES

Annexe 2

(Voir par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple suivant de lettre d'affirmation inclut les déclarations écrites qui sont requises par la présente Norme ISA et les autres Normes ISA. Cet exemple se fonde sur l'hypothèse que le référentiel comptable applicable correspond aux Normes Internationales d'Information Financière IFRS, que la diligence requise par la Norme ISA 570 (Révisée)¹⁰ d'obtenir une déclaration écrite ne s'applique pas et qu'il n'existe pas d'exceptions aux demandes de déclarations écrites. Dans le cas où il existerait des exceptions, les déclarations nécessiteraient d'être modifiées pour prendre en compte ces exceptions.

(Papier à en-tête de l'entité)

(Date)

(Adressée à l'Auditeur)

La présente lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX¹¹ dont le but est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou *donnent une image fidèle*), conformément aux Normes Internationales d'Information Financière.

Nous vous confirmons (*au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, après avoir effectué les investigations que nous avons considérées nécessaires pour les besoins de notre propre information*) que :

Etats financiers

- Nous avons satisfait, selon les termes de la mission d'audit en date du [insérer la date], à nos responsabilités relatives à l'établissement des états financiers conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) ; en particulier, que les états financiers sont présentés sincèrement (ou donnent une image fidèle), conformément à celles-ci ;
- Les hypothèses importantes que nous avons émises pour aboutir aux estimations comptables, y compris celles relatives à l'évaluation en juste valeur, sont raisonnables (Norme ISA 540) ;
- Les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement enregistrées et les informations y relatives fournies conformément aux obligations des Normes Internationales d'Information Financière (Norme ISA 550) ;

¹⁰ Norme ISA 570, *Continuité d'exploitation*.

¹¹ Lorsque le rapport de l'auditeur couvre plus d'une période, la date est adaptée de telle sorte que la lettre concerne toutes les périodes couvertes par le rapport d'audit.

DECLARATIONS ECRITES

- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes Internationales d'Information Financière requièrent un ajustement ou la fourniture d'informations ont donné lieu à un tel ajustement ou à une telle fourniture d'informations (Norme ISA 560) ;
- Les effets, sur les états financiers pris dans leur ensemble, des anomalies non corrigées, prises individuellement et en cumulé, ne sont pas significatifs. Une liste de ces anomalies non corrigées est jointe à la présente lettre d'affirmation (Norme ISA 450) ;
- [Tout autre point que l'auditeur juge utile de mentionner (voir paragraphe A10 de la présente Norme ISA)].

Informations fournies

- Nous vous avons ¹² :
 - donné accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente, et autres éléments ;
 - fourni les informations supplémentaires que vous nous avez demandées pour les besoins de l'audit ; et
 - laissé libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles vous avez considéré qu'il était nécessaire de recueillir des éléments probants ;
- Toutes les transactions ont été enregistrées dans la comptabilité et sont reflétées dans les états financiers ;
- Nous vous avons indiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ; (Norme ISA 240)
- Nous vous avons donné toutes les informations concernant les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance et qui affectent l'entité, et impliquant :
 - les dirigeants ;
 - les membres du personnel qui ont un rôle important dans le contrôle interne ; ou
 - d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les états financiers ; (Norme ISA 240)
- Nous vous avons signalé toutes les informations concernant les fraudes alléguées ou suspectées, affectant les états financiers de l'entité et communiquées par des membres du personnel, d'anciens salariés, des analystes, les autorités compétentes ou d'autres ; (Norme ISA 240)

¹² Si l'auditeur a inclus d'autres points relatifs aux responsabilités de la direction dans la lettre de mission d'audit conformément à la Norme ISA 210, Accord sur les termes des missions d'audit, il peut y avoir lieu d'inclure ces points dans les déclarations écrites de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

DECLARATIONS ECRITES

- Nous vous avons signalé tous les cas de non-respect, avérés ou suspectés, de textes législatifs et réglementaires dont les effets devraient être pris en compte lors de l'établissement des états financiers ; (Norme ISA 250)
- Nous vous avons indiqué l'identité des parties liées à l'entité ainsi que toutes les relations et transactions avec les parties liées dont nous avons connaissance ; (Norme ISA 550)
- [Tout autre point que l'auditeur peut juger nécessaire (voir paragraphe A11 de la présente Norme ISA)].

Dirigeant ...

Dirigeant ...

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 600, Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600

ASPECTS PARTICULIERS AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

(Applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

^(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 6
Date d'entrée en vigueur	7
Objectifs	8
Définitions	9 – 10
Diligences requises	
Responsabilités	11
Acceptation et maintien de la mission	12 – 14
Stratégie générale d'audit et programme de travail	15 – 16
Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement	17 – 18
Connaissance des auditeurs des composants	19 – 20
Caractère significatif	21 – 23
Réponses aux risques évalués	24 – 31
Processus de consolidation	32 – 37
Événements postérieurs à la clôture	38 – 39
Communication avec l'auditeur du composant	40 – 41
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis	42 – 45
Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe	46 – 49
Documentation	50

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Composants soumis à un audit par la loi, la réglementation ou pour une autre raison	A1
Définitions	A2 – A7
Responsabilités	A8 – A9
Acceptation et maintien de la mission	A10 – A21
Stratégie générale d'audit et programme de travail	A22
Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement	A23 – A31
Connaissance des auditeurs des composants	A32 – A41
Caractère significatif	A42 – A46
Réponses aux risques évalués	A47 – A55
Processus de consolidation	A56
Communication avec l'auditeur d'un composant	A57 – A60
Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis ...	A61 – A63
Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe	A64 – A66

Annexe 1 : Exemple de rapport de l'auditeur lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe

Annexe 2 : Exemples de sujets sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance

Annexe 3 : Exemples de situations et de faits qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Annexe 4 : Exemples de confirmations à obtenir de l'auditeur d'un composant

Annexe 5 : Points requis et points complémentaires inclus dans la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 600, *Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, ISA) s'appliquent aux audits de groupes. La présente norme ISA traite des aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes, notamment ceux qui impliquent des auditeurs de composants.
2. Un auditeur peut trouver la présente Norme ISA utile, adaptée selon les circonstances, lorsqu'il fait appel à d'autres auditeurs lors de l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. Par exemple, un auditeur peut demander à un autre auditeur d'assister aux comptages des stocks ou de procéder à une inspection physique des immobilisations corporelles localisées dans un site éloigné.
3. L'auditeur d'un composant peut être tenu par la loi, la réglementation ou toute autre raison d'exprimer une opinion sur les états financiers de ce composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'utiliser les éléments probants sur lesquels se fonde l'opinion d'audit des états financiers du composant en tant qu'éléments probants pour l'audit du groupe, toutefois les diligences requises par la présente Norme ISA s'appliquent. (Voir par. A1)
4. En application de la Norme ISA 220¹, il est requis de l'associé responsable de l'audit du groupe d'être satisfait que les collaborateurs qui réalisent la mission d'audit du groupe, y compris les auditeurs des composants, ont collectivement les compétences et les aptitudes appropriées. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit du groupe.
5. L'associé responsable de la mission d'audit du groupe applique les diligences requises par la Norme ISA 220, que les travaux sur l'information financière de ce composant aient été réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur d'un des composants. La présente norme ISA aide l'associé responsable de l'audit du groupe à se conformer aux diligences requises par la Norme ISA 220 lorsque les auditeurs des composants réalisent les travaux sur l'information financière de ces composants.
6. Le risque d'audit varie en fonction du risque d'anomalies significatives dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies². Dans un audit de groupe, ceci inclut le risque que l'auditeur du composant ne détecte pas une anomalie significative dans l'information financière du composant qui pourrait aboutir à une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe, et le risque que l'équipe affectée à l'audit du groupe ne la détecte pas. La présente Norme ISA décrit les points

¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 14–15.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, paragraphe A34.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

que l'équipe affectée à l'audit du groupe prend en compte pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre sur l'information financière des composants par les auditeurs de ces derniers. Le but de cette implication dans les travaux des auditeurs des composants est de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe.

Date d'entrée en vigueur

7. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) Déterminer s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe ; et
 - (b) S'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :
 - (i) Communiquer clairement avec les auditeurs des composants sur l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et sur leurs conclusions ; et
 - (ii) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Définitions

9. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
- (a) Composant – Entité ou segment d'activité pour laquelle ou lequel la direction du groupe ou la direction du composant établit une information financière qui devra être incluse dans les états financiers du groupe ; (Voir par. A2 – A4)
 - (b) Auditeur d'un composant – Un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur l'information financière relative au composant pour les besoins de l'audit du groupe ; (Voir par. A7)
 - (c) Direction du composant – Dirigeant(s) responsable(s) de l'établissement de l'information financière d'un composant ;
 - (d) Seuil de signification d'un composant – Seuil de signification déterminé pour un composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
 - (e) Groupe – Ensemble des composants dont l'information financière est incluse dans les états financiers du groupe. Ce groupe comporte toujours plus d'un composant ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- (f) Audit du groupe – Audit des états financiers du groupe ;
 - (g) Opinion d'audit sur le groupe – Opinion d'audit portant sur les états financiers du groupe ;
 - (h) Associé responsable de l'audit du groupe – l'associé ou une autre personne du cabinet qui est responsable de la mission d'audit du groupe et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'audit sur les états financiers de celui-ci qui est émis au nom du cabinet. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente Norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre ;
 - (i) Équipe affectée à l'audit du groupe – Associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et collaborateurs qui définissent la stratégie générale d'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composants, réalisent les travaux sur le processus de consolidation, et évaluent les conclusions tirées des éléments probants fondant l'opinion exprimée sur les états financiers du groupe ;
 - (j) États financiers du groupe – États financiers qui incluent les informations financières de plus d'un composant. Le terme "états financiers du groupe" se réfère également aux états financiers combinés agrégeant l'information financière établie par des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun ;
 - (k) Direction du groupe – Dirigeant(s) responsable(s) de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe ;
 - (l) Contrôles généraux au niveau du groupe – contrôles conçus, mis en place et suivis par la direction du groupe pour l'élaboration de l'information financière du groupe ;
 - (m) Composant important – Composant identifié par l'équipe affectée à l'audit du groupe qui (i) individuellement représente une contribution financière importante au niveau du groupe ou (ii), en raison de sa nature ou des circonstances particulières, est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de celui-ci. (Voir par. A5 – A6)
10. La référence au « référentiel comptable applicable » signifie le référentiel comptable qui s'applique aux états financiers du groupe. La référence au « processus de consolidation » comprend :
- (a) L'enregistrement, l'évaluation, la présentation et les informations fournies relatives à l'information financière des composants comprise dans les états financiers du groupe et résultant de leur consolidation selon la méthode de l'intégration globale ou proportionnelle, ou selon la méthode de mise en équivalence ou du coût ; et

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- (b) L'agrégation dans les états financiers combinés de l'information financière des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun.

Diligences requises

Responsabilités

11. L'associé responsable de l'audit du groupe est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe selon les normes professionnelles et les obligations légales et réglementaires applicables ; il s'assure également que le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance³. En conséquence, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas faire référence à un auditeur d'un composant, à moins que la loi ou la réglementation ne requière une telle mention. Si une telle référence est requise par la loi ou la réglementation, le rapport de l'auditeur doit indiquer que cette référence ne réduit pas la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou celle de l'associé signataire au nom du cabinet portant sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. (Voir par. A8 – A9)

Acceptation et maintien de la mission

12. En appliquant la Norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer si l'on peut anticiper que des éléments probants suffisants et appropriés en rapport avec le processus de consolidation et l'information financière des composants sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe puissent être raisonnablement recueillis. A cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante du groupe, de ses composants et de leur environnement afin d'identifier les composants qui sont susceptibles d'être d'importants. Lorsqu'il est prévu que les auditeurs des composants effectuent les travaux sur l'information financière de ces composants, l'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera en mesure d'être impliquée dans leurs travaux dans une proportion jugée nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A10 – A12)
13. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :
- (a) Qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des restrictions imposées par la direction du groupe ; et
 - (b) Que l'incidence possible de cette restriction résultera dans une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe⁴,

l'associé responsable du groupe doit :

³ Norme ISA 220, paragraphe 15.

⁴ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- (a) Soit, dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter ou, dans le cas d'une mission récurrente, se démettre de celle-ci lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable ;
- (b) Soit, lorsque la loi ou la réglementation interdit à un auditeur de refuser une mission ou de s'en démettre après avoir effectué l'audit des états financiers du groupe autant qu'il était possible de le faire, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Voir par. A13 – A19)

Termes de la mission

14. L'associé responsable de l'audit du groupe doit, en application de la Norme ISA 210⁵, convenir des termes de la mission d'audit du groupe. (Voir par. A20 – A21)

Stratégie générale d'audit et programme de travail

15. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe, ainsi qu'un programme de travail conformément à la Norme ISA 300⁶.
16. L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail. (Voir par. A22)

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une connaissance de l'entité et de son environnement⁷. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :
- (a) Approfondir sa connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, y compris des contrôles généraux au niveau du groupe, acquise au moment de la phase d'acceptation de la mission ou de la revue effectuée pour son maintien ; et
 - (b) Acquérir une connaissance du processus de consolidation, y compris des instructions adressées par la direction du groupe aux composants. (Voir par. A23 – A29)
18. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante pour :
- (a) Confirmer ou réviser son identification initiale des composants qui sont susceptibles d'être importants ; et
 - (b) Évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs⁸. (Voir par. A30 – A31)

⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7-12.

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Connaissance des auditeurs des composants

19. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à l'auditeur d'un composant d'effectuer les travaux sur l'information financière du composant, celle-ci doit prendre connaissance des points suivants : (Voir par. A32 – A35)
- (a) La compréhension par l'auditeur du composant et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; (Voir par. A37)
 - (b) Les compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; (Voir par. A38)
 - (c) La possibilité d'être impliquée dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
 - (d) Si l'auditeur du composant exerce dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés. (Voir par. A36)
20. Si l'auditeur d'un composant ne se conforme pas aux règles d'indépendance qui sont pertinentes pour l'audit du groupe, ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieux doutes quant aux autres questions énumérées au paragraphe 19(a)-(c), cette dernière doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière du composant sans demander à l'auditeur de ce dernier d'effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant. (Voir par. A39 – A41)

Caractère significatif

21. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Voir par. A42)
- (a) Le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble au moment de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe ;
 - (b) Si, dans les circonstances spécifiques du groupe, il existe des flux particuliers d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers du groupe pour lesquels on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble influencent les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers du groupe, le(s) seuil(s) de signification à appliquer à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies ;
 - (c) Le seuil de signification retenu au niveau des composants pour lesquels les auditeurs de ces composants effectueront un audit ou un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que les anomalies cumulées non corrigées et non détectées dans les

⁸ Norme ISA 315 (Révisée).

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

états financiers du groupe soient supérieures au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification au niveau d'un composant doit être inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble ; (Voir par. A43 – A44)

- (d) Le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe. (Voir par. A45)
22. Lorsque les auditeurs des composants effectuent un audit pour les besoins de celui du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant. (Voir par. A46)
23. Si un composant est soumis à un audit par la loi, la réglementation ou une autre raison, et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide d'utiliser cet audit pour fournir des éléments probants pour l'audit du groupe, cette dernière doit déterminer si :
- (a) Le seuil de signification fixé pour les états financiers du composant pris dans leur ensemble ; et
- (b) Le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant
- satisfont aux diligences requises par la présente norme ISA.

Réponses aux risques évalués

24. L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en place des mesures appropriées pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers⁹. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux qu'elle entend mettre en œuvre par elle-même ou par l'intermédiaire des auditeurs des composants sur l'information financière des composants (voir paragraphes 26-29). Cette dernière doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans les travaux des auditeurs des composants (voir paragraphes 30-31).
25. Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur le processus de consolidation ou sur l'information financière des composants reposent sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester, ou demander à l'auditeur du composant de tester, l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Définition du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants (Voir par. A47)

⁹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Composants importants

26. Pour un composant qui est important en raison de sa contribution individuelle aux états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour le compte de ladite équipe, doit effectuer un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant.
27. Pour un composant qui est important du fait qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives pour les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de circonstances spécifiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur d'un composant pour le compte de ladite équipe, doit mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants :
- (a) L'audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant ;
 - (b) L'audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, au regard de la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Voir par. A48)
 - (c) Des procédures d'audit spécifiques en relation avec la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir par. A49)

Composants non importants

28. Pour les composants non importants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Voir par. A50)
29. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe considère que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit du groupe ne seront pas recueillis à partir :
- (a) Des travaux effectués sur l'information financière des composants importants ;
 - (b) Des travaux effectués sur les contrôles généraux au niveau du groupe et sur le processus de consolidation ; et
 - (c) Des procédures analytiques réalisées au niveau du groupe ;

l'équipe doit sélectionner des composants qui ne sont pas importants et réaliser, ou demander à l'auditeur du composant de réaliser, sur l'information financière de chacun de ces composants, un ou plusieurs des travaux suivants : (Voir par. A51 – A53)

- Un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- Un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies ;
- Un examen limité de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- Des procédures spécifiques.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit modifier périodiquement la sélection des composants.

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir par. A54 – A55)

Composants importants – Évaluation des risques

30. Si l'auditeur d'un composant effectue l'audit de l'information financière d'un composant important, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette implication varient en fonction de la connaissance qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant, mais doit comporter au minimum :
- (a) Un entretien avec l'auditeur du composant ou avec la direction de celui-ci sur les secteurs d'activités du composant qui sont importants au niveau du groupe ;
 - (b) Un entretien avec l'auditeur du composant quant à la possibilité d'anomalies significatives dans l'information financière de ce composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; et
 - (c) Une revue de la documentation de l'auditeur du composant portant sur les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. Une telle documentation peut prendre la forme d'un mémorandum donnant la conclusion de l'auditeur du composant au regard des risques importants identifiés.

Risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe –
Procédures d'audit complémentaires

31. Si des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ont été identifiés dans un composant pour lequel l'auditeur de ce composant réalise les travaux, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la nécessité d'effectuer des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Sur la base de sa connaissance de l'auditeur du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il est nécessaire d'être impliquée dans la réalisation des procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

32. En application du paragraphe 17, l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert la connaissance des contrôles généraux au niveau du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions émises par la direction du groupe à l'attention des composants. En application du paragraphe 25, l'équipe affectée à l'audit du groupe,

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

ou l'auditeur du composant à la demande de cette dernière, vérifie l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation sont fondés sur l'attente que les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

33. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe résultant du processus de consolidation. Cette démarche doit comporter le fait de déterminer si tous les composants ont été inclus dans les états financiers du groupe.
34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et des reclassements de consolidation, et doit évaluer s'il existe un facteur de risque quelconque de fraudes ou des indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir par. A56)
35. Si l'information financière d'un composant n'a pas été établie en appliquant les mêmes méthodes comptables que celles suivies pour établir les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si l'information financière de ce composant a été correctement ajustée aux fins de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe.
36. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si l'information financière identifiée dans la communication faite par l'auditeur du composant (voir paragraphe 41(c)) est celle qui est incluse dans les états financiers du groupe.
37. Lorsque les états financiers du groupe incluent des états financiers d'un composant dont la date de clôture de la période est différente de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des ajustements appropriés ont été enregistrés dans les états financiers de ce composant conformément au référentiel comptable applicable.

Événements postérieurs à la clôture

38. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants effectuent l'audit de l'information financière de composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants doivent mettre en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces composants entre les dates auxquelles l'information financière de ces derniers a été arrêtée et la date du rapport d'audit portant sur les états financiers du groupe, et qui peuvent nécessiter des ajustements dans les états financiers de ce dernier ou des informations à fournir dans ceux-ci.
39. Lorsque les auditeurs des composants effectuent des travaux autres que l'audit de l'information financière des composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à ces auditeurs de lui indiquer s'ils ont eu connaissance d'événements qui

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

peuvent nécessiter un ajustement des états financiers du groupe ou une information à fournir dans ceux-ci.

Communication avec l'auditeur du composant

40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses instructions à l'auditeur du composant en temps voulu. Cette communication doit décrire les travaux à réaliser, l'utilisation que l'équipe entend faire de ces travaux, ainsi que la forme et le contenu de la communication qu'elle attend de cet auditeur. Cette communication doit également inclure : (Voir par. A57, A58, A60)
- (a) Une demande aux termes de laquelle l'auditeur du composant, connaissant le contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, confirme qu'il coopérera avec celle-ci ; (Voir par. A59)
 - (b) Les règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les règles d'indépendance ;
 - (c) Dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification fixé pour ce composant (ainsi que, le cas échéant, le (ou les) seuils(s) pour des flux d'opérations ou de soldes de comptes particuliers, ou d'informations spécifiques à fournir) et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe ;
 - (d) Les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui peuvent concerner les travaux de l'auditeur du composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les autres risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau du composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs et affectant les états financiers du groupe et la manière dont il a répondu à ces risques ;
 - (e) Une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance. L'équipe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les parties liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe ou par elle-même. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il convient de mentionner ces dernières aux autres auditeurs des composants.
41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer les points pertinents pour ses conclusions sur l'audit du groupe. Cette communication doit comprendre : (Voir par. A60)
- (a) La confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe, y compris les règles d'indépendance et de compétence professionnelle ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- (b) La confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- (c) L'identification de l'information financière du composant sur laquelle portent les conclusions de l'auditeur du composant ;
- (d) Les informations portant sur les cas de non-respect des textes législatifs ou réglementaires qui pourrait entraîner une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe ;
- (e) Une liste des anomalies non corrigées dans l'information financière du composant (la liste n'a pas à inclure les anomalies qui sont en-dessous du seuil des anomalies manifestement insignifiantes communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; (Voir par. 40(c))
- (f) Des indices de biais possibles introduits par la direction ;
- (g) Toute faiblesse significative du contrôle interne identifiée au niveau du composant ;
- (h) Les autres points importants que l'auditeur du composant a communiqués, ou envisage de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris ceux concernant une fraude ou une fraude suspectée impliquant la direction du composant, des membres du personnel qui ont un rôle important dans le contrôle interne du composant ou d'autres personnes lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans l'information financière du composant ;
- (i) Tout autre point qui peut être d'intérêt pour l'audit du groupe, ou sur lequel l'auditeur du composant souhaite attirer l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris les exceptions relevées dans les déclarations de la direction du composant que l'auditeur de ce dernier avaient demandées à celle-ci ; et
- (j) La synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur du composant.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Évaluation de la communication de l'auditeur d'un composant et du caractère adéquat de ses travaux

42. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer les éléments communiqués par les auditeurs des composants (voir paragraphe 41). Pour ce faire, l'équipe doit :
- (a) S'entretenir des points importants résultant de l'évaluation des éléments communiqués avec l'auditeur ou la direction du composant, et avec la direction du groupe, selon les cas ; et
 - (b) Déterminer s'il convient de revoir d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant. (Voir par. A61)

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

43. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur du composant sont insuffisants, l'équipe doit déterminer quelles sont les procédures supplémentaires à mettre en œuvre, et si ces procédures sont à réaliser par l'auditeur du composant ou par elle-même.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

44. L'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et de lui donner de cette façon la possibilité de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit¹⁰. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis à partir des procédures d'audit réalisées sur le processus de consolidation et des travaux effectués par les membres de l'équipe et les auditeurs des composants sur l'information financière des composants, sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. (Voir par. A62)
45. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence sur l'opinion d'audit du groupe de toutes anomalies non corrigées (qu'elles aient été identifiées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) et de toutes les situations où il n'a pas été possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A63)

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe

46. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer quelles ont été les faiblesses identifiées au sein du contrôle interne afin de les signaler aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction du groupe, conformément à la Norme ISA 265¹¹. Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en compte :
- (a) Les faiblesses des contrôles internes généraux au niveau du groupe que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées ;
 - (b) Les faiblesses du contrôle interne que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées dans les contrôles internes des composants ; et
 - (c) Les faiblesses du contrôle interne que les auditeurs de composants ont portées à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe.
47. Lorsqu'une fraude a été décelée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'un composant (voir paragraphe 41(h)), ou qu'une information indique qu'une fraude peut exister, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe 17.

¹¹ Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.*

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

communiquer ce fait en temps voulu au niveau hiérarchique approprié de la direction du groupe afin d'informer les personnes ayant la responsabilité première de la prévention et de la détection des fraudes d'une question qui relève de leur responsabilité. (Voir par. A64)

48. Il peut être exigé de l'auditeur d'un composant par la loi, la réglementation ou toute autre raison, d'exprimer une opinion sur les états financiers d'un composant. Dans ce cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction du composant de tout point dont l'équipe affectée à l'audit du groupe viendrait à avoir connaissance et qui pourrait être important au niveau des états financiers du composant, mais dont la direction de ce dernier pourrait ne pas avoir connaissance. Si la direction du groupe refuse de communiquer le point à la direction du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir de cette situation avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe. Si le point reste non résolu, l'équipe affectée à l'audit du groupe, sous réserve des aspects légaux et règles professionnelles relatifs à la confidentialité, doit apprécier s'il convient de recommander à l'auditeur du composant de ne pas émettre son rapport sur les états financiers du composant jusqu'à ce que ce point soit résolu. (Voir par. A65)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

49. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les questions suivantes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, en plus de celles requises par la Norme ISA 260 (Révisée)¹² et d'autres Normes ISA : (Voir par. A66)
- (a) Une présentation d'ensemble du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants ;
 - (b) Une présentation d'ensemble de la nature de l'implication prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à réaliser par les auditeurs des composants sur l'information financière de ceux qui sont importants ;
 - (c) Les cas où l'évaluation faite par l'équipe affectée à l'audit du groupe des travaux de l'auditeur d'un composant donne lieu à interrogation quant à la qualité de ses travaux ;
 - (d) Toutes limitations à l'étendue de l'audit du groupe, par exemple lorsque l'accès à l'information peut avoir été restreint ;
 - (e) Les fraudes ou fraudes suspectées impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans les contrôles généraux au niveau du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Documentation

¹² Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

50. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure dans la documentation d'audit les aspects suivants¹³ :
- (a) Une liste des composants, indiquant ceux qui sont importants et le type de travaux réalisés sur l'information financière de ceux-ci ;
 - (b) La nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux réalisés par les auditeurs des composants importants y compris, le cas échéant, la revue éventuelle de toute ou partie de la documentation d'audit des auditeurs des composants, et les conclusions s'y rapportant ;
 - (c) Les communications écrites entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants concernant les instructions qui leur ont été données par celle-ci.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Composants soumis à un audit par la loi, la réglementation ou pour une autre raison

(Voir par. 3)

- A1. Les facteurs qui peuvent influencer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non un audit exigé par la loi, la réglementation ou pour une autre raison pour recueillir des éléments probants comprennent :
- Les différences entre le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers du composant et celui appliqué pour l'établissement des états financiers du groupe ;
 - Les différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur du composant et celles suivies pour l'audit des états financiers du groupe ;
 - L'achèvement ou non de l'audit des états financiers du composant en temps voulu par rapport au calendrier arrêté par le groupe.

Définitions

Composant (Voir par. 9(a))

- A2. La structure d'un groupe affecte la manière dont les composants sont identifiés. Par exemple, le système d'élaboration de l'information financière du groupe peut être basé sur une structure organisationnelle qui prévoit que l'information financière soit préparée par une entité mère et qu'une ou plusieurs filiales, co-entreprises, ou participations détenues soient reflétées selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût ; ou encore par un siège avec plusieurs divisions ou succursales ; ou une combinaison des deux. Quelques groupes, cependant, peuvent organiser leur système

¹³ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et A6.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

d'élaboration de l'information financière par fonction, par procédé de fabrication, par type de produits ou de services (ou par groupes de produits ou de services), ou par zones géographiques. Dans ces cas, l'entité ou le secteur d'activité pour lequel la direction du groupe ou du composant établit l'information financière incluse dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un procédé de fabrication, un type de produits ou de services (ou un groupe de produits ou de services), ou une zone géographique.

- A3. Différents niveaux de composants peuvent exister au sein du système d'élaboration de l'information financière du groupe, auquel cas il peut être plus approprié d'identifier les composants à différents niveaux d'agrégation plutôt qu'individuellement.
- A4. Les composants agrégés à un certain niveau peuvent constituer un composant pour les besoins de l'audit du groupe ; toutefois, un tel composant peut aussi établir des états financiers du groupe qui comprennent l'information financière des composants qui le constituent (c'est-à-dire : un sous-groupe). La présente Norme ISA peut en conséquence être appliquée par différents associés responsables de sous-groupes ou par les équipes affectées à l'audit de ces sous-groupes au sein d'un groupe plus important.

Composant important (Voir par. 9(m))

- A5. Dès lors que l'importance financière d'un composant pris individuellement augmente, les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe s'accroissent généralement. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut appliquer un pourcentage à un critère de référence choisi pour aider à identifier les composants qui, individuellement, ont une importance financière. L'identification d'un critère de référence et la détermination d'un pourcentage à appliquer à celui-ci impliquent l'exercice du jugement professionnel. En fonction de la nature et de circonstances propres au groupe, les critères de référence appropriés peuvent inclure les actifs du groupe, ses passifs, les flux de trésorerie, le résultat ou le chiffre d'affaires. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut considérer que les composants qui excèdent 15% du critère de référence retenu sont des composants importants. Un pourcentage plus élevé ou plus bas peut, cependant, s'avérer approprié dans certaines circonstances.
- A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi identifier un composant comme susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe du fait de sa nature ou de circonstances particulières (c'est-à-dire des risques qui nécessitent une attention particulière dans le cadre de l'audit¹⁴). Par exemple, un composant pourrait être responsable d'opérer sur le marché des changes et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si ce composant n'a pas, indépendamment, une importance financière au niveau du groupe.

Auditeur du composant (Voir par. 9(b))

¹⁴ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 27-29.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A7. Un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, à la demande de celle-ci, effectuer des travaux sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe. Lorsque ceci est le cas, ce membre de l'équipe est aussi considéré comme un auditeur du composant.

Responsabilités (Voir par. 11)

A8. Bien que les auditeurs des composants puissent effectuer des travaux sur l'information financière de ceux-ci pour les besoins de l'audit du groupe et, à ce titre, sont responsables de leurs constatations, de leurs conclusions ou de leurs opinions, l'associé ou le cabinet responsable de l'audit du groupe reste responsable de l'opinion d'audit exprimée sur le groupe.

A9. Lorsque l'opinion d'audit sur le groupe est modifiée du fait que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière d'un ou de plusieurs composants, le paragraphe motivant l'opinion modifiée contenu dans le rapport d'audit sur les états financiers du groupe décrit les raisons de cette impossibilité sans faire référence à l'auditeur du composant, à moins qu'une telle référence ne soit nécessaire pour une explication adéquate des circonstances¹⁵.

Acceptation et maintien de la mission

Connaissance du groupe à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission (Voir par. 12)

A10. Dans le cas d'une nouvelle mission, la connaissance du groupe et de ses composants ainsi que de leur environnement par l'équipe affectée à l'audit du groupe, peut être acquise à partir :

- Des informations fournies par la direction du groupe ;
- De la communication avec la direction du groupe ; et
- Le cas échéant, de la communication avec l'équipe précédente affectée à l'audit du groupe, la direction des composants ou les auditeurs de ceux-ci.

A11. La connaissance du groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure des points tels que :

- La structure du groupe, y compris sa structure juridique et organisationnelle (par exemple : la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisée) ;
- Les activités opérationnelles des composants qui sont importantes au niveau du groupe, y compris l'environnement du secteur d'activité et sa réglementation, ainsi

¹⁵ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 20.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

que l'environnement économique et politique dans lequel ces activités sont exercées ;

- L'utilisation de sociétés de services, y compris les centres de services partagés ;
- La description des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- La complexité du processus de consolidation ;
- Le fait de savoir si les auditeurs des composants qui ne font pas partie du cabinet ou de l'organisation de l'associé responsable de la mission effectueront les travaux sur l'information financière de l'un des composants, et le raisonnement sous-jacent de la direction du groupe pour décider de désigner plus d'un auditeur ;
- Le fait de savoir si l'équipe affectée à l'audit du groupe :
 - A un accès sans restriction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, à la direction du groupe, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant et à la direction de ce dernier, à l'information du composant et aux auditeurs de celui-ci (y compris à leur documentation d'audit que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter) ; et
 - Est en mesure de réaliser les travaux nécessaires sur l'information financière des composants.

A12. Dans le cas d'une mission récurrente, la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés peut être affectée par des changements importants, tels que :

- Des changements dans la structure du groupe (par exemple : des acquisitions, des cessions, des réorganisations, ou des changements dans la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisé) ;
- Des changements dans les activités opérationnelles des composants qui sont importantes au niveau du groupe ;
- Des changements dans la composition des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, dans la direction du groupe ou dans la direction générale des composants importants ;
- Des interrogations de la part de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et la compétence de la direction du groupe ou de la direction des composants ;
- Des changements dans les contrôles généraux au niveau du groupe ;
- Des changements dans le référentiel comptable applicable.

Attente quant à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 13)

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A13. Un groupe peut être constitué seulement de composants qui ne sont pas considérés comme importants. Dans ces situations, l'associé responsable de l'audit du groupe peut raisonnablement s'attendre à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe si l'équipe affectée à l'audit du groupe est en mesure :

- (a) D'effectuer les travaux sur l'information financière de quelques-uns des composants ; et
- (b) D'être impliquée dans les travaux effectués par les auditeurs des composants sur l'information financière d'autres composants à un degré nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Accès à l'information (Voir par. 13)

A14. L'accès à l'information de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être restreint par des circonstances que la direction du groupe ne peut éviter ; par exemple à cause des lois relatives à la confidentialité de l'information ou du devoir de réserve sur des données privées, ou encore du refus de l'auditeur d'un composant de donner accès à la documentation d'audit que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter. Cet accès peut aussi être restreint par la direction du groupe.

A15. Lorsque l'accès à l'information est limité par les circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut encore être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; cependant, ceci est d'autant moins probable que l'importance du composant est grande. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut ne pas avoir accès aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à la direction ou à l'auditeur (y compris à la documentation d'audit concernée que l'équipe souhaite consulter) d'un composant comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence. Si le composant n'est pas important et que l'équipe affectée à l'audit du groupe a, à sa disposition, un jeu complet d'états financiers du composant, y compris le rapport d'audit portant sur ceux-ci, et a accès à l'information détenue par la direction du groupe concernant ce composant, l'équipe peut conclure que cette information constitue un élément probant suffisant et approprié concernant celui-ci. Toutefois, si le composant est important, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de se conformer aux diligences requises par la présente Norme ISA et pertinentes en la circonstance pour l'audit du groupe. Notamment, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de satisfaire aux exigences des paragraphes 30-31 concernant l'implication dans les travaux de l'auditeur du composant, et par conséquent, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ce composant. L'incidence de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est explicitée dans la Norme ISA 705 (Révisée).

A16. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque la direction du groupe lui restreint l'accès à l'information d'un composant important ou à l'auditeur de ce composant.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- A17. Bien que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsqu'une telle restriction touche un composant considéré comme non important, les raisons de cette restriction peuvent avoir une incidence sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. Par exemple, elle peut affecter la fiabilité des réponses de la direction du groupe aux demandes d'informations formulées par l'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que des déclarations de la direction faites à l'équipe.
- A18. La loi ou la réglementation peut interdire à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de s'en démettre. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une période déterminée et n'est pas autorisé à se démettre avant l'expiration du terme. De même, dans le secteur public, la possibilité pour l'auditeur de refuser ou de se démettre d'une mission peut ne pas lui être donnée en raison de la nature du mandat public ou de considérations d'intérêt public. Dans de telles circonstances, la présente norme ISA s'applique néanmoins à l'audit du groupe, et l'incidence de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est explicitée dans la Norme ISA 705 (Révisée).
- A19. L'annexe 1 donne un exemple de rapport d'audit contenant une opinion avec réserve fondée sur l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant important comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence mais dont, selon le jugement de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'effet sur les états financiers est significatif, mais non diffus.

Termes de la mission (Voir par. 14)

- A20. Les termes de la mission précisent le référentiel comptable applicable¹⁶. Des points supplémentaires peuvent être ajoutés dans les termes d'une mission d'audit d'un groupe, tels que par exemple, le fait :
- Que la communication entre l'équipe affectée à la mission et les auditeurs des composants ne devrait être soumise à restriction que dans les limites imposées par la loi ou la réglementation ;
 - Que les communications importantes entre les auditeurs des composants, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des composants et la direction de ces derniers, y compris la communication des faiblesses significatives du contrôle interne, devraient être également communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
 - Que les communications importantes entre les autorités de contrôle et les composants concernant les points touchant à l'élaboration de l'information financière devraient être communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe ; et

¹⁶ Norme ISA 210, paragraphe 8.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- Que l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait être autorisée dans la mesure où elle le considère nécessaire :
 - À avoir accès à l'information des composants, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des composants et à leur direction, ainsi qu'aux auditeurs des composants (y compris à la documentation d'audit concernée recherchée par l'équipe) ; et
 - À effectuer des travaux sur l'information financière au niveau des composants ou à demander à l'auditeur d'un composant de les effectuer.

A21. Les restrictions imposées :

- À l'équipe affectée à l'audit du groupe pour accéder à l'information des composants, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ceux-ci ou à leur direction, ou aux auditeurs de ces derniers (y compris à la documentation d'audit concernée que l'équipe souhaite consulter) ; ou
- À l'étendue des travaux à réaliser sur l'information financière des composants,

après que l'associé responsable de la mission a accepté la mission d'audit du groupe, constituent une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui peut avoir une incidence sur l'opinion d'audit sur le groupe. Dans des circonstances exceptionnelles, ces restrictions peuvent même conduire à se démettre de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Stratégie générale d'audit et programme de travail (Voir par. 16)

A22. La revue de la stratégie générale d'audit du groupe et du programme de travail par l'associé responsable de l'audit du groupe est une phase importante dans l'exercice de sa responsabilité dans la direction de la mission d'audit du groupe.

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

Domaines sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance (Voir par. 17)

A23. La Norme ISA 315 (Révisée) fournit des modalités d'application sur les domaines que l'auditeur peut prendre en compte lorsqu'il prend connaissance du secteur d'activité, de la réglementation et des autres facteurs externes qui affectent l'entité, y compris le référentiel comptable applicable ; le type d'entité, ses objectifs et sa stratégie ainsi que les risques liés à l'activité ; ainsi que ses outils de mesure et de revue de ses performances financières.¹⁷ L'Annexe 2 de la présente Norme ISA fournit des exemples de sujets spécifiques à un groupe, y compris le processus de consolidation.

Instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe (Voir par. 17)

¹⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes A25–A49.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A24. Pour assurer l'uniformité et la comparabilité de l'information financière, la direction du groupe émet généralement des instructions à l'intention des composants. Ces instructions précisent les exigences visant l'information financière des composants à incorporer dans les états financiers du groupe et incluent souvent un manuel des procédures d'élaboration de l'information financière et un modèle type de liasse de consolidation. Une liasse de consolidation comporte généralement un ensemble d'états standards présentant l'information financière à incorporer dans les états financiers du groupe. Ces liasses ne prennent cependant pas la forme, en règle générale, d'un jeu complet d'états financiers établis et présentés conformément à un référentiel comptable applicable.

A25. Ces instructions couvrent généralement les domaines suivants :

- Les méthodes comptables applicables ;
- Les exigences légales et autres exigences applicables en matière d'informations à fournir dans les états financiers du groupe, y compris :
 - L'identification des secteurs d'activités et les informations financières sectorielles ;
 - Les relations et les transactions avec les parties liées ;
 - Les opérations et les profits non réalisés intra-groupe ;
 - Les soldes des comptes intra-groupe ; et
- Un calendrier de production et de transmission de la liasse de consolidation.

A26. La connaissance des instructions par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure :

- La clarté et les aspects pratiques d'application des instructions pour compléter la liasse de consolidation ;
- La manière dont les instructions :
 - Décrivent de façon adéquate les caractéristiques du référentiel comptable applicable ;
 - Demandent de fournir une information suffisante pour se conformer aux dispositions du référentiel comptable applicable ; par exemple, l'information relative aux relations et aux opérations entre parties liées, ainsi que l'information sectorielle ;
 - Permettent de déterminer les ajustements de consolidation à effectuer, par exemple en ce qui concerne les opérations et les profits non réalisés intra-groupe, et les soldes de comptes intra-groupe ; et
 - Demandent à ce que l'information financière soit approuvée par la direction du composant.

Fraudes (Voir par. 17)

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A27. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes, et de concevoir et mettre en œuvre des réponses appropriées face aux risques évalués¹⁸. L'information utilisée pour identifier les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe provenant de fraudes peut inclure :

- L'évaluation faite par la direction du groupe des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes pouvant conduire à des états financiers du groupe comportant des anomalies significatives ;
- Le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe, y compris tous risques de fraudes spécifiques identifiés par la direction du groupe, ou tous soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies pour lesquels un risque de fraude est probable ;
- L'existence de composants particuliers pour lesquels il existe un risque de fraude probable ;
- La manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe contrôlent le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe et les contrôles que celle-ci a mis en place pour réduire ces risques ;
- Les réponses apportées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, la direction du groupe et les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (et, si cela est considéré approprié, par la direction des composants, leurs auditeurs et d'autres) aux demandes de l'équipe affectée à l'audit du groupe portant sur le fait de savoir s'ils ont connaissance de fraudes révélées, suspectées ou alléguées touchant l'un des composants du groupe.

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants relative aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraudes (Voir par. 17)

A28. Les membres-clés de l'équipe affectée à l'audit du groupe sont tenus de discuter de la possibilité d'anomalies significatives au niveau des états financiers d'une entité provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, en mettant particulièrement l'accent sur les risques de fraudes. Dans un audit de groupe, ces discussions peuvent aussi inclure les auditeurs des composants¹⁹. L'associé responsable de l'audit du groupe tient compte de facteurs tels que l'expérience antérieure avec le groupe pour décider qui participe à ces discussions, quand elles ont lieu, selon quelles modalités, et quelle est leur étendue.

A29. Ces discussions fournissent l'opportunité :

¹⁸ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 15 ; Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- De mettre en commun les connaissances sur les composants et leur environnement, y compris sur les contrôles généraux au niveau du groupe ;
- D'échanger des informations sur les risques liés à l'activité des composants ou du groupe ;
- D'échanger des idées sur la façon et les domaines dans lesquels les états financiers du groupe sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, la façon dont la direction du groupe ou des composants pourraient produire et dissimuler des informations financières mensongères, et la façon dont les actifs des composants pourraient être détournés ;
- D'identifier des pratiques suivies par la direction du groupe ou des composants susceptibles d'être biaisées ou conçues pour manipuler les résultats, et de conduire à l'élaboration d'une information financière mensongère, par exemple des pratiques de comptabilisation des produits non conformes au référentiel comptable applicable ;
- De prendre en considération les facteurs externes et internes connus affectant le groupe susceptibles d'inciter ou de pousser la direction du groupe, la direction des composants ou d'autres à commettre une fraude, de fournir une opportunité de commettre une fraude, ou qui indiquent une culture ou créent un environnement qui permet à la direction du groupe ou à celle des composants, ou à d'autres, de fournir une justification à la perpétration d'une fraude ;
- De prendre en considération le risque que la direction du groupe ou des composants contournent les contrôles ;
- De s'interroger pour savoir si les méthodes comptables utilisées pour établir l'information financière des composants, pour les besoins des états financiers du groupe, sont uniformes et, si tel n'est pas le cas, la manière dont les différences dans les méthodes comptables employées sont identifiées et ajustées (lorsque ceci est requis par le référentiel comptable applicable) ;
- De discuter de fraudes identifiées dans les composants ou d'informations qui indiquent l'existence d'une fraude dans un composant ;
- D'échanger les informations susceptibles d'indiquer un non-respect des textes législatifs ou réglementaires nationaux, par exemple les versements de pots-de-vin ou des pratiques incorrectes de prix de transfert.

Facteurs de risques (Voir par. 18)

A30. L'Annexe 3 fournit des exemples de conditions ou d'événements qui, pris individuellement ou dans leur ensemble, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris des risques de fraudes.

Evaluation des risques (Voir par. 19)

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A31. L'évaluation au niveau du groupe des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe par l'équipe, affectée à l'audit du groupe est basée sur des informations telles que :

- Celles obtenues lors de la prise de connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, ainsi que du processus de consolidation, y compris les éléments probants recueillis lors de l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe ainsi que de ceux relatifs à la consolidation ;
- Celles obtenues auprès des auditeurs des composants.

Connaissance des auditeurs des composants (Voir par. 19)

A32. L'équipe affectée à l'audit du groupe n'acquiert une connaissance de l'auditeur d'un composant que dans les cas où elle prévoit de demander à cet auditeur d'effectuer des travaux sur l'information financière du composant pour les besoins de l'audit du groupe. Par exemple, il ne sera pas nécessaire d'acquérir une connaissance des auditeurs des composants pour lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit d'effectuer des procédures analytiques au seul niveau du groupe.

Procédures à mettre en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant et sources des éléments probants (Voir par. 19)

A33. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant sont affectés par des facteurs tels que l'expérience antérieure avec l'auditeur du composant ou la connaissance de celui-ci, et le degré auquel l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur du composant sont soumis à des procédures et des politiques communes ; par exemple :

- Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'un composant partagent :
 - Des politiques et des procédures communes pour effectuer les travaux (méthodologie d'audit commune) ;
 - Des politiques et des procédures de contrôle qualité communes ; ou
 - Des politiques et des procédures de suivi communes ;
- Lorsqu'il existe une cohérence ou une similitude dans :
 - Les textes législatifs et réglementaires ou le système législatif ;
 - La supervision de la profession, les règles disciplinaires et les revues de contrôle qualité externe ;
 - Le niveau d'études et la formation ;
 - Les institutions et les normes professionnelles ; ou

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- La langue et la culture.

A34. Ces facteurs interagissent et ne sont pas exclusifs les uns des autres. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe pourra mettre en œuvre des procédures moins étendues pour acquérir une connaissance de l'auditeur du Composant A, qui applique de manière permanente des politiques et des procédures de contrôle qualité et de suivi communes et applique une méthodologie d'audit commune, ou qui exerce dans le même pays que celui de l'associé responsable de l'audit du groupe, que pour acquérir une connaissance de l'auditeur du Composant B, qui n'applique pas de manière permanente des politiques et des procédures de contrôle qualité et de suivi communes et n'applique pas une méthodologie d'audit commune, ou qui exerce dans un pays étranger. La nature des procédures mises en œuvre concernant les auditeurs des Composants A et B peuvent aussi être différentes.

A35. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant de différentes façons. La première année où un auditeur d'un composant participe à l'audit, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, par exemple :

- Évaluer les résultats du système de suivi du contrôle qualité dans les cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur du composant font partie du même cabinet ou de la même organisation qui fonctionne en appliquant et en se conformant à des politiques et des procédures de suivi communes²⁰ ;
- Rendre visite à l'auditeur du composant pour s'entretenir des points visés au paragraphe 19, points (a) – (c) ;
- Demander à l'auditeur du composant de confirmer par écrit les points visés au paragraphe 19, points (a) – (c). L'Annexe 4 donne des exemples de confirmations écrites par l'auditeur d'un composant ;
- Demander à l'auditeur du composant de remplir des questionnaires concernant les points visés au paragraphe 19, points (a) – (c) ;
- S'entretenir de l'auditeur du composant avec des collègues du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe, ou avec un tiers digne de confiance qui connaît l'auditeur du composant ; ou
- Obtenir des confirmations auprès d'une ou plusieurs institutions professionnelles dont l'auditeur du composant est membre, des autorités qui ont accordé à l'auditeur du composant l'autorisation d'exercer, ou d'autres parties tierces.

Dans les années ultérieures, la connaissance de l'auditeur du composant peut être basée sur l'expérience antérieure qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe en ce qui concerne cet auditeur. Cette dernière peut demander à l'auditeur du composant de confirmer si des

²⁰ Comme requis par la Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 54, ou les exigences nationales qui sont à tout le moins aussi exigeantes.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

faits affectant les points énumérés au paragraphe 19(a) – (c) sont survenus depuis l'année précédente.

A36. Lorsque des organismes de supervision indépendants ont été créés pour assurer la supervision de la profession d'auditeur et pour suivre la qualité des audits, la connaissance de l'environnement réglementaire peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à évaluer l'indépendance et la compétence de l'auditeur du composant. Des informations concernant l'environnement réglementaire peuvent être obtenues auprès de l'auditeur du composant ou fournies par les organismes de supervision indépendants.

Règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe (Voir par. 19(a))

A37. Lorsqu'il effectue des travaux sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe, l'auditeur de ce composant est soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe. De telles règles peuvent être différentes ou s'ajouter à celles suivies par l'auditeur du composant lorsqu'il effectue un audit légal dans son pays. Par conséquent, l'équipe affectée à l'audit du groupe prend connaissance de la façon dont l'auditeur du composant comprend les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe et y adhère de manière suffisante pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe.

Compétence professionnelle de l'auditeur du composant (Voir par. 19(b))

A38. La connaissance de la compétence professionnelle de l'auditeur du composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure le fait de savoir si celui-ci :

- Possède une connaissance suffisante des normes d'audit et des autres normes applicables à l'audit du groupe pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe ;
- Possède l'expérience spécialisée nécessaire (par exemple la connaissance spécifique d'un secteur d'activité) pour réaliser les travaux sur l'information financière du composant concerné ; et
- Le cas échéant, possède une connaissance suffisante du référentiel comptable applicable pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe (les instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe décrivent souvent les caractéristiques du référentiel comptable applicable).

Application des connaissances relatives à l'auditeur d'un composant acquises par l'équipe affectée à l'audit du groupe (Voir par. 20)

A39. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut pas compenser l'absence d'indépendance de l'auditeur d'un composant par une implication dans les travaux de cet auditeur, par une évaluation supplémentaire des risques ou par la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur l'information financière du composant.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A40. Toutefois, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, en participant aux travaux de l'auditeur du composant ou en effectuant une évaluation supplémentaire des risques ou encore en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur l'information financière du composant, être en mesure de surmonter ses interrogations concernant la compétence de l'auditeur du composant (par exemple, le manque de connaissance spécifique du secteur d'activité), dès lors que ces interrogations ne constituent pas des doutes sérieux, ou le fait que celui-ci exerce sa profession dans un environnement où les auditeurs ne sont pas contrôlés de manière régulière.

A41. Lorsque la loi ou la réglementation interdit l'accès à la partie de la documentation d'audit de l'auditeur du composant que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter, celle-ci peut demander à cet auditeur de surmonter ce problème en préparant un mémorandum qui couvre l'information concernée.

Caractère significatif (Voir par. 21 – 23)

A42. L'auditeur est tenu²¹ :

- (a) Lors de la définition de la stratégie générale d'audit, de déterminer :
 - (i) Un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; et
 - (ii) Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers pour lesquels des anomalies de montants moindres que ceux fixés pour le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble dont on puisse raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient une influence sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur détermine le ou les seuil(s) de signification applicables à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ; et
- (b) De déterminer le seuil de planification pour la réalisation des travaux.

Dans le cadre d'un audit de groupe, les seuils de signification sont fixés pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et au niveau de l'information financière des composants. Le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble est utilisé lors de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe.

A43. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies détectées et de celles non corrigées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification fixé pour ces derniers pris dans leur ensemble, le seuil de signification pour un composant est fixé à un montant inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour des composants différents. Il n'est pas nécessaire que le niveau du seuil de signification pour un composant soit une proportion arithmétique du seuil de

²¹ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphes 10-11.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et, en conséquence, le cumul des seuils de signification fixés pour les composants peut excéder le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Le seuil de signification pour un composant est utilisé pour définir la stratégie générale d'audit du composant.

A44. Le seuil de signification des composants est déterminé pour ceux d'entre eux dont l'information financière sera auditée ou fera l'objet d'un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe en application des paragraphes 26, 27(a) et 29. Le seuil de signification d'un composant est utilisé par l'auditeur de ce composant pour évaluer si les anomalies détectées et non corrigées sont significatives, individuellement ou en cumulé.

A45. Un seuil pour les anomalies est déterminé en plus des seuils de signification fixés pour un composant. Les anomalies identifiées dans l'information financière du composant qui dépassent ce seuil sont communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe.

A46. Dans le cadre d'un audit de l'information financière d'un composant, l'auditeur du composant (ou l'équipe affectée à l'audit du groupe) détermine le seuil de planification pour la réalisation des travaux au niveau du composant. Cette démarche est nécessaire pour réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans l'information financière du composant excède le seuil de signification fixé pour ce composant. En pratique, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut fixer le seuil de signification de ce composant à ce niveau inférieur. Lorsque c'est le cas, l'auditeur du composant utilise le seuil de signification fixé pour le composant pour les besoins de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans l'information financière du composant et pour définir des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués, de même que pour évaluer si les anomalies détectées sont significatives, individuellement ou en cumulé

Réponses aux risques évalués

Détermination du type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants
(Voir Par 26 – 27)

A47. La détermination par l'équipe affectée à l'audit du groupe du type de travaux à effectuer sur l'information financière d'un composant et de son implication dans les travaux de l'auditeur d'un composant est influencée par :

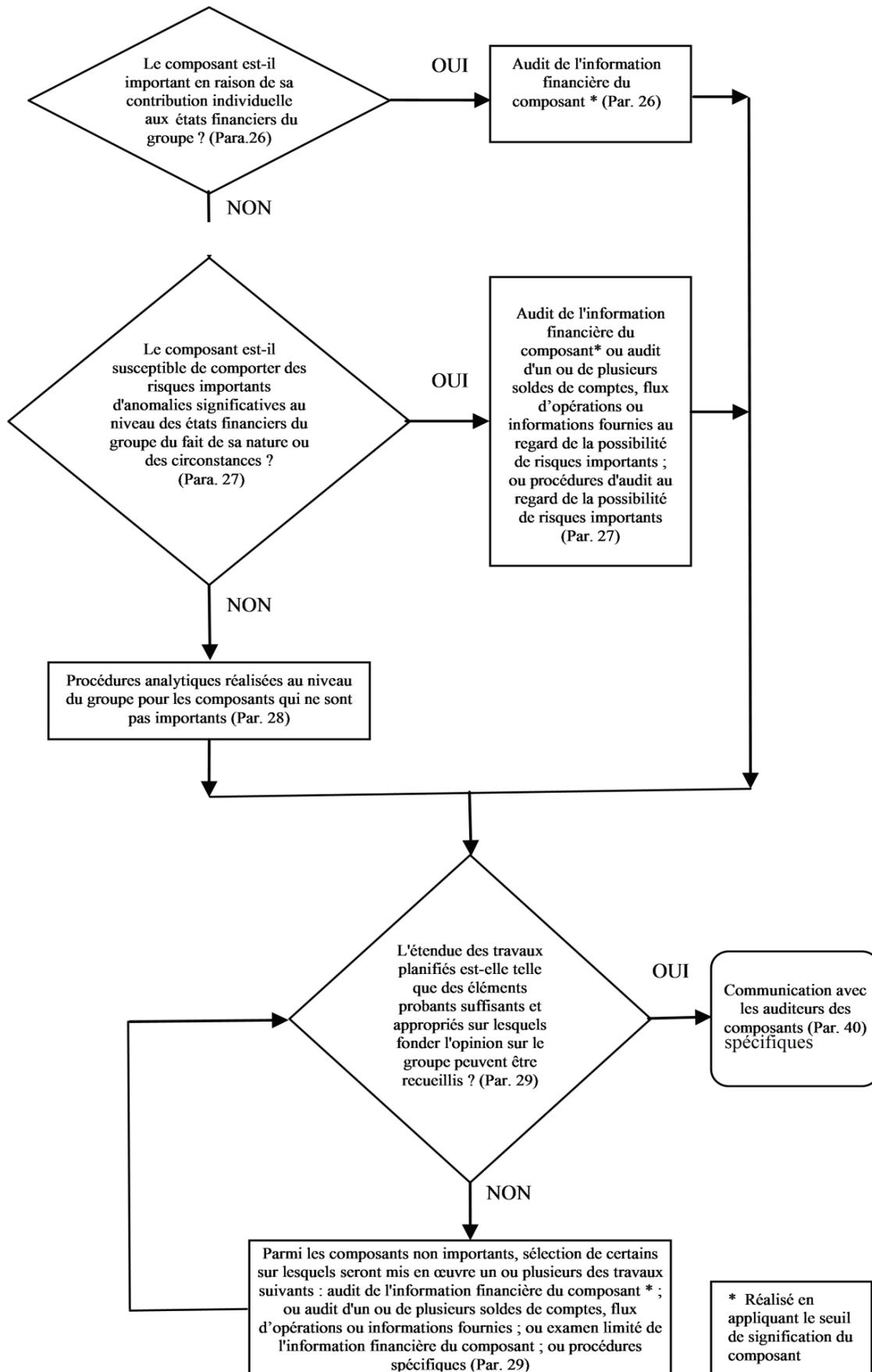
- (a) L'importance du composant ;
- (b) Les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ;
- (c) L'évaluation, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, de la conception des contrôles généraux au niveau du groupe et le fait de savoir s'ils ont été mis en œuvre ou non ; et

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D’ETATS FINANCIERS D’UN GROUPE
(Y COMPRIS L’UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- (d) La connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant.

Le diagramme suivant montre comment l'importance d'un composant affecte la détermination par l'équipe affectée à l'audit du groupe du type de travaux à effectuer sur l'information financière de ce composant.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)



ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Composants importants (Voir par. 27(b)-(c))

A48. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut identifier un composant comme étant important du fait qu'il est susceptible de présenter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe en raison de sa nature particulière ou de circonstances spécifiques. Dans ce cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être en mesure d'identifier les soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies qui sont concernés par la possibilité de risques importants. Dans cette situation, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'effectuer un audit de ces seuls soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, ou de demander à l'auditeur du composant d'effectuer un tel audit. Par exemple, dans la situation décrite au paragraphe A6, les travaux sur l'information financière du composant peuvent être limités à un audit des soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies concernés par les opérations de change réalisées par ce composant. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe demande à l'auditeur d'un composant d'effectuer un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, les instructions qu'elle lui communique (voir paragraphe 40) prennent en compte le fait que beaucoup d'éléments des états financiers sont interconnectés.

A49. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir des procédures d'audit qui répondent à un risque potentiellement important d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. Par exemple, dans le cas d'un risque potentiellement important d'obsolescence des stocks, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre, ou demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre, des procédures d'audit spécifiques sur l'évaluation des stocks de ce composant qui détient un volume important de stock potentiellement obsolète, mais qui, sous d'autres aspects, n'est pas important.

Composants non importants (Voir par. 28 – 29)

A50. Selon le contexte de la mission, l'information financière des composants peut être agrégée à différents niveaux pour les besoins des procédures analytiques. Les résultats des procédures analytiques viennent corroborer les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe selon lesquelles il n'existe pas de risques importants d'anomalies significatives dans les informations financières agrégées des composants non importants.

A51. La décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant le nombre de composants à sélectionner conformément au paragraphe 29, les composants à sélectionner, et le type de travaux à effectuer sur l'information financière de chacun d'entre eux, peut être conditionnée par des facteurs tels que :

- L'étendue des éléments probants que l'équipe s'attend à recueillir concernant l'information financière des composants importants ;
- Le fait que le composant ait été constitué ou acquis récemment ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- Le fait que le composant ait connu ou non des changements importants ;
- Le fait que la fonction d'audit interne ait effectué ou non des travaux sur le composant et l'incidence éventuelle de ces travaux sur l'audit du groupe ;
- Le fait que les composants appliquent ou non des systèmes et des processus communs ;
- L'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- Des variations anormales identifiées par les procédures analytiques effectuées au niveau du groupe ;
- L'importance financière individuelle du composant, ou les risques qu'il présente, par comparaison avec d'autres composants de même catégorie ;
- Le fait que le composant soit soumis ou non à un audit exigé par la loi, la réglementation ou pour une autre raison.

L'inclusion d'un élément d'imprévisibilité dans la sélection des composants de cette catégorie peut accroître la possibilité d'identifier des anomalies significatives dans l'information financière de ceux-ci. La sélection des composants est souvent modifiée sur une base cyclique.

A52. Un examen limité de l'information financière d'un composant peut être effectué selon la Norme Internationale d'Examen Limité (*International Standard on Review Engagements*, ISRE) 2400²² ou ISRE 2410²³, adaptée selon les besoins aux circonstances. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi définir des procédures complémentaires pour compléter cet examen limité.

A53. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe A13, un groupe peut aussi ne comporter que des composants non importants. Dans ces situations, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe en déterminant le type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants conformément au paragraphe 29. Il est peu probable que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe, si elle, ou l'auditeur du composant, ne teste que les contrôles généraux au niveau du groupe et n'effectue des procédures analytiques que sur l'information financière des composants.

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir par. 30 – 31)

A54. Les facteurs qui peuvent influencer sur l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux de l'auditeur d'un composant comprennent :

- (a) L'importance du composant ;

²² ISRE 2400, *Missions d'examen limité d'états financiers*.

²³ ISRE 2410, *Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- (b) Les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ; et
- (c) La connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant.

Dans le cas d'un composant important ou de risques importants identifiés, l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 30–31. Dans le cas d'un composant qui n'est pas jugé important, la nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux de l'auditeur de ce composant varieront selon la connaissance qu'a cette dernière de cet auditeur. Le fait que le composant ne soit pas considéré comme important devient alors un facteur secondaire. Par exemple, même si un composant n'est pas considéré comme important, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut néanmoins décider d'être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant, parce qu'elle a des interrogations, qui ne constituent toutefois pas des doutes sérieux, concernant la compétence de l'auditeur du composant (par exemple, l'absence de connaissance spécifique du secteur d'activité), ou parce que celui-ci exerce sa profession dans un environnement où les auditeurs ne sont pas contrôlés de manière régulière.

A55. Les formes d'implication dans les travaux de l'auditeur du composant autres que celles décrites aux paragraphes 30–31 et 42 peuvent, sur la base de la connaissance acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe sur l'auditeur du composant, inclure un ou plusieurs des aspects suivants :

- (a) Réunion avec la direction du composant ou avec l'auditeur du composant pour prendre connaissance du composant et de son environnement ;
- (b) Revue de la stratégie générale d'audit et du programme de travail développés par l'auditeur du composant ;
- (c) Mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau du composant. Ceci peut être fait en collaboration avec l'auditeur du composant ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- (d) Définition et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Celles-ci peuvent être définies et mises en œuvre par l'auditeur du composant ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- (e) Participation aux réunions de fin de mission ou aux autres réunions importantes entre l'auditeur du composant et la direction du composant ;
- (f) Revue d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant.

Processus de consolidation

Ajustements et reclassements de consolidation (Voir par. 34)

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

A56. Le processus de consolidation peut requérir d'effectuer des ajustements des montants présentés dans les états financiers du groupe qui ne sont pas enregistrés par les systèmes classiques de comptabilisation des transactions et peuvent ne pas être sujets aux mêmes contrôles internes que les autres informations financières. L'évaluation, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, du caractère approprié, de l'exhaustivité et de l'exactitude des ajustements peut comprendre :

- L'évaluation du fait que les ajustements importants reflètent ou non de manière appropriée les événements et les transactions sous-jacents ;
- La vérification que les ajustements importants ont été correctement calculés, enregistrés et autorisés par la direction du groupe et, le cas échéant, par la direction du composant ;
- La vérification que les ajustements sont correctement étayés et suffisamment documentés ; et
- Le pointage des rapprochements et l'élimination des opérations et des profits non réalisés intra-groupe, ainsi que des soldes de comptes intra-groupe.

Communication avec l'auditeur d'un composant (Voir par. 40 – 41)

A57. S'il n'existe pas de communication réciproque entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe risque de ne pas pouvoir recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. Une communication claire et en temps voulu des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe est à la base d'une communication réciproque effective entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'un composant.

A58. Les exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe sont souvent communiquées au moyen d'une lettre d'instructions. L'Annexe 5 fournit une liste des points obligatoires et additionnels qui peuvent être inclus dans une telle lettre. La communication de l'auditeur d'un composant à l'équipe affectée à l'audit du groupe prend souvent la forme d'un mémorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. À l'inverse, la communication de l'équipe affectée à l'audit du groupe avec l'auditeur d'un composant n'a pas à être nécessairement écrite. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut rendre visite à l'auditeur du composant pour discuter des risques importants identifiés ou pour revoir des parties pertinentes de sa documentation d'audit. Toutefois, les exigences de documentation prévues par la présente Norme et d'autres Normes ISA s'appliquent.

A59. Dans le cadre de la coopération avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'auditeur d'un composant donne normalement à celle-ci accès à sa documentation d'audit concernée sous réserve que ce ne soit pas interdit par la loi ou la réglementation.

A60. Lorsqu'un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe se trouve également être l'auditeur d'un composant, l'objectif de l'équipe affectée à l'audit du groupe de

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

communiquer clairement avec l'auditeur du composant peut souvent être atteint par des moyens autres que par une communication écrite spécifique. Par exemple :

- Pour communiquer les exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe décrites au paragraphe 40, il peut suffire que l'auditeur du composant ait accès à la stratégie générale d'audit et au programme de travail ; et
- Pour communiquer à l'équipe affectée à l'audit du groupe les questions d'intérêt pour sa conclusion décrite au paragraphe 41, il peut suffire que cette équipe revoie la documentation d'audit de l'auditeur du composant.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Revue de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant (Voir par.42(b))

A61. Les parties de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant qui seront pertinentes pour l'audit du groupe varient selon les circonstances. Souvent, l'accent est mis sur la documentation d'audit qui concerne les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. L'étendue de la revue peut être influencée par le fait que la documentation d'audit de l'auditeur du composant a été soumise à une revue de contrôle qualité conformément aux procédures de son cabinet.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir par. 44 – 45)

A62. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit sur le groupe n'ont pas été recueillis, celle-ci peut demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre des procédures complémentaires. Lorsque ce n'est pas réalisable, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre ses propres procédures sur l'information financière du composant.

A63. L'évaluation par l'associé responsable de l'audit du groupe des effets cumulés des anomalies de toute nature (qu'elles aient été relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) permet à celui-ci de déterminer si les états financiers du groupe, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe (Voir par. 46 – 48)

A64. La Norme ISA 240 contient les diligences requises et les modalités d'application concernant la communication des fraudes à la direction et, lorsque la direction est

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

susceptible d'être impliquée dans la fraude, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.²⁴

A65. La direction du groupe peut avoir besoin de garder confidentielle certaines informations sensibles importantes. Des exemples de questions qui peuvent être importantes pour les états financiers d'un composant et dont la direction peut ne pas avoir connaissance comprennent :

- Un litige potentiel ;
- Des plans d'abandon d'actifs opérationnels importants ;
- Des événements postérieurs à la clôture ;
- Des accords juridiques importants.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe (Voir par. 49)

A66. Les points que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe peuvent comprendre ceux portés à son attention par les auditeurs des composants et que l'équipe affectée à l'audit du groupe estime importants au regard de la responsabilité de ces personnes. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe a lieu à divers moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les points visés au paragraphe 49(a) – (b), peuvent être communiqués après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé les travaux à réaliser sur l'information financière des composants. D'un autre le point visé au paragraphe 49(c) peut être, quant à lui, communiqué à la fin de l'audit, et ceux visés au paragraphe 49(d) – (e) peuvent l'être lorsqu'ils se présentent.

²⁴ Norme ISA 240, paragraphes 40-42.

Annexe 1

(Voir par. A19)

Exemple d'opinion d'audit avec réserve lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe

Note : Dans cet exemple de rapport d'audit, la section relative à l'opinion figure en tête du rapport conformément à la norme ISA 700 (Révisée) suivie immédiatement par la section relative au fondement de l'opinion. De même, la première et la dernière phrase qui étaient précédemment incluses dans la section relative aux responsabilités de l'auditeur font maintenant partie de la nouvelle section relative au fondement de l'opinion.

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant important comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence (porté pour 15 millions d'€ dans le bilan, qui fait apparaître un total d'actif de 60 millions d'€), car elle n'a eu accès ni à la comptabilité, ni à la direction, ni à l'auditeur du composant.
- L'équipe affectée à l'audit du groupe a pris connaissance des états financiers audités du composant au 31 décembre 20X1, y compris du rapport de l'auditeur sur ces états financiers, et pris en considération l'information financière détenue par la direction du groupe concernant ce composant.
- De l'avis de l'associé responsable de l'audit du groupe, cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés a un impact significatif mais non diffus sur les états financiers du groupe.¹
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (Code de l'IESBA).
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la

¹ Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Norme ISA 570 (Révisée)², qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701³, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

² Norme ISA 570 (Révisée), Continuité d'exploitation.

³ Norme ISA 701, Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁴

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (de) sa performance financière consolidée et (de) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît dans l'état de situation financière consolidée du 31 décembre 20X1 pour un montant de 15 millions d'€, et la quote-part du résultat net de 1 million d'€ de la société XYZ revenant à la société ABC est incluse dans l'état du résultat global consolidé de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice revenant à la société ABC, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément au Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (Code de l'IESBA) et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

⁴ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée)⁵ – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section sur les autres informations dans l'exemple 6 sera adapté pour décrire le point spécifique à l'origine de l'opinion avec réserve qui impacte également l'autre information.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés⁶

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée)⁷.]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée). S'appliquant uniquement à l'audit des entités cotées, les deux derniers paragraphes ne seront pas inclus.]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (Révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

⁵ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

⁶ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

⁷ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Annexe 2

(Voir par. A23)

Exemples de sujets sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance

Les exemples fournis couvrent un large éventail de sujets ; toutefois, ces sujets ne sont pas tous pertinents dans chaque audit de groupe et cette liste d'exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

Contrôles généraux au niveau du groupe

1. Les contrôles généraux au niveau du groupe peuvent inclure une combinaison des éléments suivants :
 - Des réunions régulières entre la direction du groupe et celles des composants pour discuter des développements de l'activité et pour revoir les performances ;
 - Le suivi des activités des composants et de leurs résultats financiers, y compris des rapports réguliers d'activité, permettant à la direction du groupe de comparer les performances des composants par rapport aux budgets et de prendre les mesures appropriées ;
 - Les processus d'évaluation du risque par la direction du groupe, par exemple pour identifier, analyser et gérer les risques liés à l'activité, y compris le risque de fraudes, qui peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
 - Le suivi, les contrôles, les rapprochements et les éliminations au niveau du groupe des opérations et profits non réalisés intra-groupe, ainsi que des soldes de comptes réciproques ;
 - Une procédure de suivi du calendrier de réception de l'information financière produite par les composants et une procédure d'évaluation de son exactitude et de son exhaustivité ;
 - Un système informatique centralisé contrôlé par les mêmes contrôles généraux informatiques applicables à l'ensemble ou à une partie du groupe ;
 - Des mesures de contrôle au sein d'un système informatique commun à l'ensemble ou à certains des composants ;
 - Le suivi des contrôles, y compris des activités de la fonction d'audit interne et des programmes d'auto-évaluation ;
 - Des politiques et procédures communes, notamment un manuel de procédures groupe d'élaboration de l'information financière ;
 - Des dispositifs groupe, tel qu'un code de bonne conduite et des programmes de prévention de la fraude ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- Des accords de délégation d'autorité et de responsabilités à la direction des composants.
2. La fonction d'audit interne peut être considéré comme faisant partie des contrôles généraux au niveau du groupe, par exemple lorsque la fonction est centralisée. La Norme ISA 610 (Révisée en 2013)⁸ traite de l'évaluation, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, de la mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe s'attend à utiliser les travaux de la fonction.

Processus de consolidation

3. La connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe du processus de consolidation peut inclure les points suivants :

Points relatifs au référentiel comptable applicable :

- L'étendue des connaissances que possèdent les directions des composants sur le référentiel comptable applicable ;
- Le processus d'identification et de consolidation des composants selon le référentiel comptable applicable ;
- Le processus d'identification des informations sectorielles pour fournir l'information requise conformément au référentiel comptable applicable ;
- Le processus d'identification des relations et transactions avec les parties liées pour fournir l'information requise conformément au référentiel comptable applicable ;
- Les méthodes comptables suivies pour établir les états financiers du groupe, les changements par rapport à l'exercice précédent et les changements résultant de nouvelles normes ou de normes révisées, en application du référentiel comptable applicable ;
- Les procédures à suivre lorsque les composants ont une date de clôture d'exercice différente de celle du groupe.

Questions relatives au processus de consolidation :

- Le processus suivi par la direction du groupe pour prendre connaissance des méthodes comptables suivies par les composants et, le cas échéant, pour s'assurer que des méthodes comptables uniformes sont appliquées lors de l'établissement de l'information financière de ces composants pour les besoins des états financiers du groupe, ainsi que pour s'assurer que les différences de méthodes comptables sont

⁸ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 15.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

identifiées et donnent lieu à des ajustements lorsque ceci est nécessaire selon les dispositions du référentiel comptable applicable. Les méthodes comptables uniformes désignent les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptés par le groupe, sur la base du référentiel comptable applicable, que les composants suivent pour présenter des transactions similaires de manière uniforme. Ces méthodes sont généralement décrites dans le manuel de procédures d'élaboration de l'information financière et dans la liasse de consolidation émis par le groupe ;

- Le processus suivi par la direction du groupe pour s'assurer que l'information qui provient des composants pour les besoins de la consolidation est complète, exacte et fournie en temps voulu ;
- Le processus de conversion de l'information financière des composants étrangers dans la monnaie d'établissement des états financiers du groupe ;
- L'organisation du système informatique utilisé pour la consolidation, notamment le manuel et les stades automatisés du processus, ainsi que les contrôles manuels et programmés mis en place aux divers stades du processus de consolidation ;
- Le processus suivi par la direction du groupe pour recueillir l'information sur les événements postérieurs à la clôture.

Points concernant les ajustements de consolidation :

- Le processus de comptabilisation des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et l'enregistrement des écritures de journal correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel responsable de la consolidation ;
- Les ajustements de consolidation requis par le référentiel comptable applicable ;
- La logique économique sous-jacente justifiant des événements et des transactions donnant lieu à des ajustements de consolidation ;
- La fréquence, la nature et l'importance des transactions entre les composants ;
- Les procédures pour suivre, contrôler, rapprocher et éliminer les transactions et les profits non réalisés intra-groupe, ainsi que les soldes de comptes intra-groupe ;
- Les mesures prises pour aboutir à la juste valeur des actifs et passifs acquis, les procédures d'amortissement du goodwill (le cas échéant), les tests de dépréciation du goodwill, conformément au référentiel comptable applicable ;
- Les accords conclus avec des actionnaires majoritaires ou minoritaires concernant les pertes encourues par un composant (par exemple, obligation de l'actionnaire minoritaire de prendre en charge ces pertes).

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Annexe 3

(Voir par. A30)

Exemples de situations et de faits qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Les exemples donnés couvrent un large éventail de situations et de faits ; toutefois, ces situations ou faits ne sont pas tous pertinents dans chaque mission d'audit de groupe et cette liste d'exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

- Une structure complexe, particulièrement lorsqu'il existe des acquisitions, cessions ou réorganisations fréquentes ;
- Des structures de gouvernance déficientes, notamment des processus de décision manquant de transparence ;
- Des contrôles généraux au niveau du groupe inexistantes ou inefficaces, notamment des informations inadéquates données à la direction du groupe sur le suivi de l'activité des composants et de leurs résultats ;
- Des composants exerçant dans des pays étrangers pouvant être exposés à des facteurs tels que des interventions inhabituelles de la part du gouvernement dans des domaines comme la politique commerciale et fiscale, et des restrictions relatives aux mouvements de fonds et aux dividendes ; ainsi que des fluctuations dans les taux de change ;
- Les activités des composants qui impliquent des risques élevés, tels que des contrats à long terme ou des opérations faisant intervenir des instruments financiers innovants ou complexes ;
- Des incertitudes quant à l'information financière des composants qu'il convient d'inclure dans les états financiers du groupe conformément au référentiel comptable applicable, par exemple quant à l'existence d'entités *ad hoc* ou d'entités non commerciales qu'il conviendrait d'y inclure ;
- Des relations et transactions inhabituelles avec des parties liées ;
- La survenance dans le passé de soldes de comptes intra-groupe qui faisaient apparaître des différences ou ne se rapprochaient pas en consolidation ;
- L'existence de transactions complexes comptabilisées par plus d'un composant ;
- L'utilisation par les composants de méthodes comptables qui diffèrent de celles suivies pour l'établissement des états financiers du groupe ;
- Les composants dont les dates de clôture d'exercice diffèrent, ce qui peut être utilisé pour manipuler la date d'enregistrement des transactions ;
- La survenance dans le passé d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets ;
- Une politique fiscale agressive au sein du groupe, ou des mouvements de fonds importants avec des entités localisées dans des paradis fiscaux ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- Un changement fréquent des auditeurs mandatés pour procéder à l'audit des états financiers des composants.

Annexe 4

(Voir par. A35)

Exemples de confirmations à obtenir de l'auditeur d'un composant

L'exemple suivant ne se veut pas une lettre standard. Les confirmations à obtenir peuvent varier d'un composant à l'autre et d'une période sur l'autre.

Les confirmations sont souvent obtenues avant que les travaux sur l'information financière du composant ne commencent.

(Papier à entête de l'auditeur du composant)

(Date)

(A l'associé responsable de l'audit du groupe)

Cette lettre vous est adressée dans le cadre de votre audit des états financiers du groupe de (*nom de la société mère*) pour l'exercice clos le (*date*) dont le but est d'exprimer une opinion sur le fait que les états financiers du groupe présentent ou non sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle ou non de) la situation financière du groupe au (*date*), ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au (*indiquer le référentiel comptable applicable*).

Nous accusons réception de vos instructions datées du (*date*), nous demandant d'effectuer des travaux spécifiques sur l'information financière de (*nom du composant*) pour l'exercice clos le (*date*).

Nous vous confirmons que :

1. Nous serons en mesure de nous conformer à vos instructions. / Nous vous avisons que nous ne serons pas en mesure de nous conformer aux instructions suivantes (*spécifier les instructions spécifiques*) pour les raisons ci-après (*indiquer les raisons*).
2. Les instructions données sont claires et nous les comprenons. / Nous vous saurions gré de bien vouloir préciser les points suivants de vos instructions (*indiquer les points*).
3. Nous coopérerons avec vous et vous donnerons accès à notre documentation d'audit pertinente.

Nous prenons note que :

1. L'information financière de (*nom du composant*) sera incluse dans les états financiers du groupe de (*nom de la société mère*).
2. Vous pouvez considérer comme nécessaire d'être impliqué dans les travaux que vous nous avez demandé d'effectuer sur l'information financière de (*nom du composant*) pour l'exercice clos le (*date*).

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

3. Vous avez l'intention d'évaluer et, si vous le considérez comme approprié, d'utiliser nos travaux pour les besoins de l'audit des états financiers du groupe de (*nom de la société mère*).

Eu égard aux travaux que nous effectuerons sur l'information financière de (*nom du composant*), un(e) (*décrire le composant, par exemple : une filiale détenue à cent pour cent, une filiale, une co-entreprise, une participation consolidée selon la méthode de mise en équivalence ou comptabilisée selon la méthode du coût*) de (*nom de la société mère*), nous vous confirmons ce qui suit :

1. Nous avons une compréhension suffisante de (*indiquer les règles d'éthiques concernées*) pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe, et nous nous y conformerons. En particulier, nous sommes indépendants vis-à-vis de (*nom de la société mère*) et des autres composants du groupe au sens de (*indiquer les règles d'éthiques concernées*) et respectons les dispositions applicables de (*indiquer les règles*) publiées par (*nom de l'organisme régulateur*).
2. Nous avons une connaissance suffisante des Normes Internationales d'Audit et (*indiquer les autres normes nationales applicables à l'audit des états financiers du groupe*) pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe et effectuerons conformément à ces normes nos travaux sur l'information financière de (*nom du composant*) pour l'exercice clos le (*date*).
3. Nous possédons les compétences spécifiques (par exemple : des connaissances du secteur d'industrie) nécessaires pour effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant particulier.
4. Nous avons une connaissance suffisante de (*indiquer le référentiel comptable applicable ou le manuel de procédures du groupe relatif à l'élaboration de l'information financière*) pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe.

Nous vous tiendrons informé de tous changements dans les déclarations ci-dessus au cours de nos travaux sur l'information financière de (*nom du composant*).

(*Signature de l'auditeur*)

(*Date*)

(*Adresse de l'auditeur*)

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

Annexe 5

(Voir par. A58)

Points requis et points complémentaires inclus dans la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les points requis par la présente Norme ISA devant être communiqués à l'auditeur du composant sont indiqués en italique dans le texte.

Points concernant la planification des travaux de l'auditeur du composant :

- *Une demande à l'auditeur du composant, informé du contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, de confirmer qu'il coopèrera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe ;*
- Le calendrier pour l'achèvement de l'audit ;
- Les dates des visites planifiées par la direction du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe, et les dates des réunions prévues avec la direction du composant et l'auditeur de celui-ci ;
- Une liste des contacts-clés ;
- *Les travaux devant être effectués par l'auditeur du composant, l'utilisation qui en sera faite, et les accords convenus pour coordonner les efforts au stade initial et au cours de l'audit, y compris l'implication planifiée de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur du composant ;*
- *Les règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les exigences d'indépendance, par exemple, dans les pays où la loi ou la réglementation interdit à l'auditeur du groupe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que les auditeurs d'un groupe apprécient si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composants et, le cas échéant, qu'ils traitent de ce point lorsqu'ils communiquent avec les auditeurs des composants*⁹ ;
- *Dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification applicable au composant (et, le cas échéant, le (ou les) seuils de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies particuliers), et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent être considérées comme manifestement insignifiantes pour les états financiers du groupe ;*
- *Une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance, ainsi qu'une demande à l'auditeur du composant d'informer en temps voulu l'équipe affectée à l'audit du groupe*

⁹ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes, paragraphe A31.

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

de l'existence de parties liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe, ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;

- Les travaux à effectuer sur les opérations et les profits non réalisés intra-groupe, ainsi que sur les soldes des comptes intra-groupe ;
- Des lignes directrices sur les autres obligations légales de rapports à fournir, par exemple un rapport sur les assertions de la direction concernant l'efficacité du contrôle interne ;
- Lorsqu'il est probable qu'un laps de temps s'écoulera entre l'achèvement des travaux sur l'information financière du composant et les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe sur les états financiers du groupe, des instructions spécifiques pour procéder à une revue des événements postérieurs à la date de clôture.

Points concernant la conduite des travaux de l'auditeur du composant :

- Les résultats des tests menés par l'équipe affectée à l'audit du groupe sur les mesures de contrôle d'un système de traitement commun à l'ensemble ou à quelques-uns des composants, et des tests de procédures devant être effectués par l'auditeur du composant ;
- *Les risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui ont été identifiés et sont pertinents pour les travaux de l'auditeur du composant, et une demande à celui-ci de communiquer en temps voulu les autres risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qu'il a identifiés dans le composant ainsi que la réponse qu'il a apportée à ces risques ;*
- Les résultats de la fonction d'audit interne, basés sur les travaux effectués sur les contrôles des composants ou concernant ceux-ci ;
- Une demande de communiquer en temps voulu les éléments probants recueillis à partir des travaux sur l'information financière du composant qui contredisent ceux sur la base desquels l'équipe affectée à l'audit du groupe a initialement fondé son évaluation des risques au niveau du groupe ;
- Une demande de déclaration écrite sur le respect par la direction du composant du référentiel comptable applicable, ou d'une confirmation que les différences entre les méthodes comptables utilisées pour établir l'information financière du composant et celles suivies pour l'établissement des états financiers du groupe ont été signalées ;
- Points devant faire l'objet d'une documentation de la part de l'auditeur du composant.

Autres informations :

- Une demande visant à ce que les informations suivantes soient communiquées en temps voulu à l'équipe affectée à l'audit du groupe :
 - Les points importants concernant des aspects comptables, de présentation de l'information financière ou d'audit, y compris les estimations comptables et les jugements sous-jacents ;

ASPECTS PARTICULIERS – AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE
(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS)

- Les points concernant la continuité d'exploitation du composant ;
- Les points concernant les procès et les litiges ;
- Les faiblesses significatives du contrôle interne identifiées par l'auditeur du composant au cours de ses travaux sur l'information financière du composant et les informations indiquant l'existence de fraudes.
- Une demande visant à ce que tout événement important ou inhabituel soit signalé dès que possible à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- *Une demande visant à ce que les points énumérés au paragraphe 41 soient communiqués à l'équipe affectée à l'audit du groupe dès que les travaux sur achetés.*

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 610 (Révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 610 (Révisée en 2013)

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées
à compter du 15 décembre 2014)(*)

(*) Vu l'importance des modifications de la présente norme ISA suite à sa révision, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans le texte ci-dessous.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 5
Relations entre la norme ISA 315 (Révisée) et la norme ISA 610 (Révisée en 2013) ..	6 – 10
Responsabilité de l'auditeur externe relative à l'audit	11
Date d'entrée en vigueur	12
Objectifs	13
Définitions	14
Diligences requises	
Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure	15 – 20
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne	21 – 25
Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure.....	26 – 32
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes	33 – 35
Documentation	36 – 37
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition de la fonction d'audit interne	A1 – A4
Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure	A5 – A23
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne	A24 – A30
Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure	A31 – A39
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes	A40 – A41

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur externe lorsqu'il utilise les travaux des auditeurs internes. Ceci inclut les cas suivants : (a) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne en vue de recueillir des éléments probants ; et (b) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sous sa direction, sa supervision et sa revue.
2. La présente Norme ISA ne s'applique pas en l'absence de fonction d'audit interne dans l'entité. (Voir par. A2)
3. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, les exigences de la présente Norme ISA concernant l'utilisation des travaux de cette fonction ne s'appliquent pas dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - (a) Les responsabilités et les activités de la fonction ne sont pas pertinentes pour l'audit;
 - (b) L'auditeur externe, compte tenu de sa connaissance initiale de la fonction acquise dans le cadre de la mise en œuvre des procédures prévues par la Norme ISA 315 (Révisée)¹, n'a pas l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour recueillir des éléments probants.

Rien dans la présente Norme ISA n'oblige l'auditeur externe à s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue; il s'agit là d'une décision qui lui appartient lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

4. De plus, les diligences requises par la présente Norme ISA concernant l'assistance directe ne s'appliquent pas si l'auditeur externe n'a pas l'intention de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe.
5. Il se peut que, dans certains pays, la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions empêchant l'auditeur externe d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe. Les normes internationales d'audit n'ayant pas préséance sur les textes législatifs ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers², le respect de telles interdictions ou restrictions n'empêche donc pas l'auditeur externe de se conformer aux Normes ISA. (Voir par. A31)

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe A57.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Relations entre les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 610 (Révisée en 2013)

6. De nombreuses entités intègrent des fonctions d'audit interne dans leurs structures de contrôle interne et de gouvernance. Les objectifs et le champ d'une fonction d'audit interne, la nature de ses attributions et sa position dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
7. La Norme ISA 315 (Révisée) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La Norme ISA 315 (Révisée)³ explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de points importants susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.
8. En fonction de la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, de l'existence de politiques pertinentes et de procédures adéquates qui permettent aux auditeurs internes de faire preuve d'objectivité, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et selon que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse, l'auditeur externe peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de manière constructive et en complément à ses propres travaux. La présente Norme ISA traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur externe lorsqu'il a l'intention, du fait de la connaissance initiale qu'il a acquise de la fonction d'audit interne dans le cadre de la mise en œuvre des procédures prévues par la Norme ISA 315 (Révisée), d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne en tant qu'éléments probants recueillis.⁴ L'utilisation de ces travaux entraîne une modification de la nature ou du calendrier des procédures d'audit que l'auditeur externe mettra en œuvre lui-même, ou une réduction de leur étendue.
9. La présente Norme ISA traite également des responsabilités de l'auditeur externe qui envisage de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe sous sa direction, sa supervision et sa revue.
10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et le recueil d'éléments probants concernant

³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A120.

⁴ Voir les paragraphes 15–25.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la Norme ISA 330⁵.

Responsabilité de l'auditeur externe relative à l'audit

11. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne ni par l'assistance directe qui lui est fournie par les auditeurs internes dans le cadre de la mission. Même s'ils peuvent mettre en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par l'auditeur externe, ni la fonction d'audit interne ni les auditeurs internes ne sont indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers conformément à la Norme ISA 200⁶. La présente Norme ISA définit par conséquent les conditions qui sont nécessaires pour que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes. Elle définit également la charge de travail nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les travaux de la fonction d'audit interne ou des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe sont adéquats pour les besoins de l'audit. Les diligences requises visent à fournir un cadre pour l'exercice du jugement par les auditeurs externes concernant l'utilisation des travaux des auditeurs internes afin d'éviter une utilisation excessive ou induue de ces travaux.

Date d'entrée en vigueur

12. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2014.

Objectifs

13. Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne et que celui-ci a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette fonction pour modifier la nature ou le calendrier ou réduire l'étendue des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sont les suivants :
- (a) Déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels domaines et dans quelle mesure ;
- et, l'ayant déterminé :
- (b) Si ceux-ci sont utilisés, déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne sont adéquats pour les besoins de l'audit ; et
 - (c) S'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et revoir leurs travaux.

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 14.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Définitions

14. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
- (a) Fonction d'audit interne – Une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle interne de l'entité. (Voir par. A1 – A4)
 - (b) Assistance directe – La mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

Diligences requises**Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure***Évaluation de la fonction d'audit interne*

15. L'auditeur externe doit déterminer s'il est possible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit en évaluant :
- (a) La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Voir par. A5–A9)
 - (b) Le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; et (Voir par. A5–A9)
 - (c) L'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Voir par. A10–A11)
16. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que :
- (a) La position de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ;
 - (b) La fonction ne présente pas la compétence suffisante ; ou
 - (c) La fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Voir par. A12–A14)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

17. Pour déterminer les domaines de l'audit où les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés et l'étendue de leur utilisation, l'auditeur externe doit prendre en considération la nature et le champ des travaux qui ont été ou qui seront réalisés par la

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

- fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission. (Voir par. A15–A17)
18. L'auditeur externe doit exercer tous les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission et, afin d'éviter une utilisation indue des travaux de la fonction d'audit interne, il doit prévoir d'utiliser dans une moindre mesure les travaux de cette fonction et par conséquent d'effectuer lui-même une part plus importante des travaux, en fonction des circonstances ci-dessous : (Voir par. A15–A17)
- (a) Plus il y a de jugement qui intervient dans :
 - (i) La planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ; et
 - (ii) L'évaluation des éléments probants collectés ; (Voir par. A18–A19)
 - (b) Plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, compte tenu particulièrement des risques identifiés comme étant importants ; (Voir par. A20–A22)
 - (c) Moins la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ; et
 - (d) Moindre est le niveau de compétence de la fonction d'audit interne.
19. L'auditeur externe doit également évaluer si, dans l'ensemble, l'utilisation des travaux de la fonction interne telle que prévue lui permettrait de conserver une implication suffisante lors de l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A15–A22)
20. Lorsqu'il communique aux personnes chargées du gouvernement d'entreprise les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)⁷, l'auditeur externe doit indiquer de quelle façon il a prévu d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. (Voir par. A23)

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

21. Lorsque l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives. (Voir par. A24–A26)
22. L'auditeur externe doit lire les rapports de la fonction d'audit interne portant sur les travaux de celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser pour acquérir une connaissance de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'elle a mises en œuvre et des constatations qui en résultent.

⁷ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprises*, paragraphe 15.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

23. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne qu'il a l'intention d'utiliser pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes sur ces travaux pris dans leur ensemble, notamment pour évaluer si :
- (a) Les travaux de la fonction ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, revus et documentés ;
 - (b) La fonction a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables ; et
 - (c) Les conclusions tirées sont appropriées dans les circonstances et les rapports établis par la fonction sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Voir par. A27–A30)
24. La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe doivent être fonction de son évaluation des éléments suivants :
- (a) L'importance du jugement intervenu ;
 - (b) Le risque d'anomalies significatives ;
 - (c) La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ;
 - (d) Le niveau de compétence de la fonction⁸ ; (Voir par. A27–A29)
- et doivent comprendre la réexécution de certains des travaux. (Voir par. A30)
25. L'auditeur externe doit également évaluer si ses conclusions concernant la fonction d'audit interne en application du paragraphe 15 de la présente Norme ISA, et si la détermination de la nature et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction pour les besoins de l'audit en application des paragraphes 18 et 19 de la présente Norme ISA demeurent appropriées.

Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure

Détermination de la possibilité d'avoir recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe pour les besoins de l'audit

26. Il se peut que la loi ou la réglementation interdise à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le cas échéant, les paragraphes 27–35 et 37 ne s'appliquent pas. (Voir par. A31)
27. Si aucune loi ou réglementation n'interdit à l'auditeur externe d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a

⁸ Voir le paragraphe 18.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

l'intention de le faire, il doit évaluer l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance. L'évaluation par l'auditeur externe de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes, et le cas échéant, de l'importance de ces menaces, doit comprendre des demandes d'information auprès des auditeurs internes sur les intérêts et relations qui pourraient constituer une menace à leur objectivité. (Voir par. A32–A34)

28. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :
- (a) Lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne ;
ou
 - (b) Lorsque l'auditeur interne ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés. (Voir par. A32–A34)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe

29. Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :
- (a) La mesure dans laquelle le jugement intervient dans :
 - (i) La planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ; et
 - (ii) L'évaluation des éléments probants collectés ;
 - (b) L'évaluation du risque d'anomalies significatives ; et
 - (c) Son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe. (Voir par. A35–A39)
30. L'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :
- (a) Impliquent d'exercer des jugements importants dans le cadre de l'audit ; (Voir par. A19)
 - (b) Ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et où une part de jugement non limitée est nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants collectés ; (Voir par. A38)
 - (c) Ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise par la fonction d'audit interne ; ou

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

- (d) Ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la présente Norme ISA concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. (Voir par. A35–A39)
31. Après avoir évalué de manière appropriée la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes et, le cas échéant, l'étendue de ce recours, l'auditeur externe doit, lorsqu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)⁹, leur indiquer la nature et l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle il a l'intention d'avoir recours, de manière à s'entendre avec elles sur le fait qu'un tel recours n'est pas excessif dans les circonstances de la mission. (Voir par. A39)
32. L'auditeur externe doit évaluer si, dans l'ensemble, le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mesure prévue ainsi que l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne n'aboutiraient pas à implication insuffisante de sa part lors de l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

33. Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit :
- (a) Obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendra pas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe; et
 - (b) Obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certains points selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.
34. L'auditeur doit diriger, superviser et revoir les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la Norme ISA 220¹⁰. À cette fin :
- (a) La nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente Norme ISA; et
 - (b) Les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus par les auditeurs internes dans le cadre de certains des travaux effectués par ces derniers.

⁹ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

¹⁰ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour le convaincre que les auditeurs internes ont recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Voir par. A40 et A41)

35. En assurant la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit demeurer attentif aux éléments indiquant que les évaluations qu'il a faites en application du paragraphe 27 ne sont plus appropriées.

Documentation

36. Si l'auditeur externe utilise les travaux de la fonction d'audit interne, il doit consigner dans la documentation de l'audit :

(a) L'évaluation :

- (i) Du fait que la position de la fonction au sein de l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent ou non l'objectivité des auditeurs internes ;
- (ii) Du niveau de compétence de la fonction ;
- (iii) Du fait que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité ;

(b) La nature et l'étendue des travaux utilisés et les raisons de la décision de les utiliser ; et

(c) Les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.

37. Lorsque l'auditeur externe a recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit, il doit inclure dans la documentation de l'audit :

(a) L'évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que l'évaluation du niveau de compétence des auditeurs internes auxquels il a demandé de lui fournir une assistance directe ;

(b) Les motifs de la décision concernant la nature et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs internes ;

(c) Qui a revu les travaux effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, conformément à la Norme ISA 230¹¹ ;

(d) Les accords écrits obtenus d'un représentant autorisé de l'entité et des auditeurs internes en application du paragraphe 33 de la présente Norme ISA ; et

(e) Les papiers de travail préparés par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

¹¹ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Modalités d'application et autres informations explicatives**Définition de la fonction d'audit interne** (Voir par. 2 et 14 (a))

A1. Les objectifs et le champ de la fonction d'audit interne englobent généralement des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité tels que:

Activités liées à la gouvernance

- La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui concerne la réalisation des objectifs relatifs à l'éthique et aux valeurs de l'entité, à la gestion de la performance et à la reddition de comptes, à la communication de l'information sur les risques et sur les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les auditeurs externes et internes et la direction.

Activités liées à la gestion des risques

- La fonction d'audit interne peut aider l'entité en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion des risques et du contrôle interne (y compris l'efficacité du processus de l'élaboration de l'information financière).
- La fonction d'audit interne peut mettre en œuvre des procédures pour aider l'entité à détecter les fraudes.

Activités liées au contrôle interne

- Evaluation du contrôle interne. Il peut être assigné à la fonction d'audit interne des responsabilités spécifiques en matière de revue des contrôles, d'évaluation de leur réalisation et de recommandations visant à leur amélioration. Ce faisant, la fonction d'audit interne fournit une assurance à l'égard des contrôles. Par exemple, la fonction d'audit interne peut planifier et mettre en œuvre des tests ou d'autres procédures afin de fournir, à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, une assurance quant à la conception, à la mise en place et à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, y compris ceux qui sont pertinents pour l'audit.
- Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir les moyens utilisés pour identifier, comptabiliser, mesurer, classer et présenter l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des aspects individuels, y compris d'effectuer des vérifications de détail sur les transactions, les soldes de comptes et les procédures.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

- Revue des activités opérationnelles. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris des activités non financières de l'entité.
 - Examen du respect des textes législatifs et réglementaires. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche d'examiner le respect des textes législatifs, réglementaires ou autres obligations externes, ainsi que des politiques et directives de la direction et autres exigences internes.
- A2. Des activités similaires à celles exercées par une fonction d'audit interne peuvent être menées par des fonctions autrement désignées au sein de l'entité. Les activités d'une fonction d'audit interne peuvent aussi être confiées, en tout ou en partie, à un tiers fournisseur de services. Ni la désignation de la fonction, ni le fait que les activités soient mises en œuvre par l'entité ou un tiers fournisseur de services ne sont les seuls facteurs déterminants du fait que l'auditeur externe puisse ou non utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. Ce sont plutôt la nature des activités, la mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, la compétence et l'approche systématique et rigoureuse de la fonction qui sont pertinentes. Dans la présente Norme ISA, les mentions relatives aux travaux de la fonction d'audit interne visent également les activités pertinentes d'autres fonctions ou de tiers fournisseurs qui présentent ces caractéristiques.
- A3. De plus, en raison des menaces portant sur leur objectivité auxquelles font face les personnes extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne pour les besoins de la présente Norme ISA, même si elles sont susceptibles de réaliser des activités de contrôle pouvant faire l'objet de tests conformément à la Norme ISA 330¹². C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.
- A4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne d'une entité et ceux de l'auditeur externe diffèrent, la fonction peut mettre en œuvre des procédures d'audit semblables à celles mises en œuvre par l'auditeur externe dans le cadre d'un audit d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur externe peut utiliser les travaux de la fonction pour les besoins de son audit dans l'un ou l'autre des buts suivants :
- Pour obtenir des informations pertinentes pour son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. À cet égard, la norme ISA 315 (Révisée)¹³ requiert de l'auditeur externe qu'il acquière une connaissance de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de sa position au sein de l'organisation, et des activités qu'elle a mises ou qu'elle

¹² Voir le paragraphe 10.

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 6(a).

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

mettra en œuvre, et qu'il procède à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque l'entité en a une); ou

- A moins que la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut, après évaluation appropriée, décider d'utiliser les travaux réalisés par la fonction d'audit interne au cours de la période, en remplacement partiel des éléments probants à recueillir lui-même¹⁴.

De plus, à moins que la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut demander aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures d'audit sous sa direction, sa supervision et sa revue (dans la présente Norme ISA, ces travaux sont désignés par le terme « assistance directe »)¹⁵.

Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelles mesures.

Évaluation de la fonction d'audit interne

Objectivité et compétence (Voir par. 15(a)–(b))

- A5. L'auditeur externe exerce son jugement professionnel pour déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés pour les besoins de l'audit et pour établir la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés dans les circonstances.
- A6. La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction sont particulièrement importants pour déterminer la pertinence, et le cas échéant, la nature et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction qui sont appropriées dans les circonstances.
- A7. L'objectivité s'entend de la capacité de réaliser ces tâches sans que le jugement professionnel ne soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Les facteurs qui peuvent affecter l'évaluation par l'auditeur externe comprennent les aspects suivants :
- Savoir si la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, favorise la mesure dans laquelle la fonction peut être à l'abri de partis pris, de conflits d'intérêts ou d'influences indues de tiers pouvant altérer le jugement professionnel. Par exemple : savoir si la fonction d'audit interne a l'obligation de rendre compte aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à un cadre ayant une autorité appropriée, ou si la

¹⁴ Voir les paragraphes 15–25.

¹⁵ Voir les paragraphes 26 à 35.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

fonction d'audit interne a l'obligation de rendre compte à la direction, savoir si elle a un accès direct aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

- Savoir si la fonction d'audit interne n'est pas soumise à des conflits d'intérêts, par exemple, si elle a des fonctions ou des responsabilités liées à l'exploitation ou à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne ;
- Savoir si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise supervisent les décisions en matière d'emploi des membres de la fonction d'audit interne, par exemple, en établissant la politique de rémunération appropriée ;
- Savoir s'il existe de quelconques pressions ou restrictions exercées par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur la fonction d'audit interne, par exemple en ce qui concerne la communication à l'auditeur externe des constatations de la fonction d'audit interne ;
- Savoir si les auditeurs internes sont membres d'instituts professionnels pertinents et si leur appartenance à ces instituts professionnels les oblige à se conformer aux normes professionnelles applicables relatives à l'objectivité, ou si leurs politiques internes visent les mêmes objectifs.

A8. La compétence de la fonction d'audit interne s'entend de l'acquisition et du maintien, au sein de la fonction dans son ensemble, du niveau de connaissance et de compétence nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables. Les facteurs qui peuvent affecter la détermination par l'auditeur externe comprennent les aspects suivants :

- Savoir si la fonction d'audit interne dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités ;
- Savoir si des politiques ont été établies pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne ;
- Savoir si les auditeurs internes ont la formation technique et les compétences adéquates en audit ; parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a la détention ou non d'un titre professionnel pertinent et d'une expérience appropriée par les auditeurs internes ;
- Savoir si les auditeurs internes possèdent les connaissances nécessaires concernant l'élaboration de l'information financière de l'entité et le référentiel comptable applicable, et savoir si la fonction d'audit interne possède les compétences nécessaires (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) pour effectuer des travaux liés aux états financiers de l'entité ;
- Savoir si les auditeurs internes sont membres d'instituts professionnels pertinents qui les obligent à respecter les normes professionnelles applicables, y compris les exigences en matière de formation professionnelle continue.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

A9. L'objectivité et la compétence peuvent être considérées comme un continuum. Plus la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et plus le niveau de compétence de la fonction est élevé, plus l'auditeur externe est susceptible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et plus nombreux seront les domaines de l'audit pour lesquels il pourra le faire. Cependant, une position dans l'organisation et des politiques et procédures qui favorisent fortement l'objectivité des auditeurs internes ne peut compenser le manque de compétence suffisante de la fonction d'audit interne, tout comme un haut niveau de compétence de la fonction d'audit interne ne peut compenser une position dans l'organisation et des politiques et procédures qui ne favorisent pas l'objectivité des auditeurs internes.

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Voir par. 15(c))

A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres activités de suivi des contrôles qui peuvent être réalisées au sein de l'entité.

A11. Les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse, comprennent :

- L'existence, le caractère adéquat et l'utilisation de procédures d'audit interne documentées ou de lignes directrices portant sur des domaines tels que l'évaluation des risques, les programmes de travail, la documentation et les rapports, et dont la nature et l'étendue sont cohérentes avec la taille et la situation de l'entité ;
- L'existence ou non de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne, telles que celles qui sont prévues par exemple dans la Norme ISQC 1¹⁶, et qui pourraient être appliquées au sein d'une fonction d'audit interne (comme celles ayant trait à l'encadrement, aux ressources humaines et à la réalisation des missions), ou d'exigences en matière de contrôle qualité énoncées dans des normes établies par des instituts professionnels pertinents pour les auditeurs internes. De tels instituts peuvent également établir d'autres exigences appropriées telles que l'obligation de réaliser périodiquement des évaluations externes de la qualité.

Circonstances dans lesquelles les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés (Voir par. 16)

¹⁶ Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

- A12. L'évaluation par l'auditeur externe du fait que la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne et du fait que celle-ci adopte ou non une approche systématique et rigoureuse peut indiquer que les risques pour la qualité des travaux de la fonction sont trop importants, auquel cas il n'est donc pas approprié d'utiliser les travaux réalisés par la fonction à titre d'éléments probants.
- A13. Il est important de prendre en compte les facteurs énoncés aux paragraphes A7, A8 et A11 de la présente Norme ISA tant pris isolément que dans leur ensemble, parce que la prise en compte d'un facteur isolé est souvent insuffisante pour conclure que les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés pour les besoins de l'audit. Par exemple, la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation revêt une importance particulière pour l'évaluation des menaces à l'objectivité des auditeurs internes. Ainsi, le fait que la fonction d'audit interne relève de la direction serait considéré comme une menace importante pour l'objectivité de la fonction, à moins que d'autres facteurs tels que ceux décrits au paragraphe A7 de la présente Norme ISA n'assurent collectivement des sauvegardes suffisantes pour ramener la menace à un niveau acceptable.
- A14. De plus, le Code de l'IESBA¹⁷ indique qu'il y a un risque d'autocontrôle lorsque l'auditeur externe accepte une mission visant à fournir des services d'audit interne à un client d'audit et que les résultats de ces services seront utilisés pour la réalisation de l'audit. Cela s'explique par la possibilité que l'équipe affectée à l'audit utilise les résultats du service d'audit interne sans les évaluer de façon appropriée ou sans exercer le même niveau d'esprit critique qu'elle exercerait si les travaux d'audit interne étaient effectués par des personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Le Code de l'IESBA¹⁸ traite des interdictions qui s'appliquent dans certaines circonstances et des sauvegardes qui, dans d'autres circonstances, peuvent être mises en place pour ramener les menaces à un niveau acceptable.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

Facteurs pouvant affecter la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés (Voir par. 17–19)

- A15. Une fois que l'auditeur externe a déterminé que les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés pour les besoins de l'audit, la première question qui se pose à lui est de savoir si la nature et l'étendue prévues des travaux de la fonction d'audit interne qui ont été réalisés ou dont la réalisation est prévue sont pertinentes par rapport à

¹⁷ Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), article 290.194.

¹⁸ Code de l'IESBA, articles 290.190–290.195.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

la stratégie générale d'audit et au plan de mission qu'il a établis conformément à la Norme ISA 300¹⁹.

A16. Des exemples de travaux de la fonction d'audit interne que l'auditeur externe peut utiliser comprennent :

- Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- Les contrôles de substance impliquant une part limitée de jugement ;
- L'observation du comptage des stocks ;
- Le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière ;
- Les tests de conformité aux exigences réglementaires ;
- Dans certaines circonstances, les audits ou les examens limités de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composants importants du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les diligences requises par la Norme ISA 600)²⁰.

A17. La détermination par l'auditeur externe de la nature et de l'étendue prévues de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne sera affectée par son évaluation de la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que des politiques et procédures pertinentes qui favorisent l'objectivité des auditeurs internes, et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, tel qu'il est indiqué au paragraphe 18 de la présente Norme ISA. De plus, la part de jugement nécessaire pour planifier, réaliser et évaluer ces travaux, ainsi que le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions constituent des éléments dont l'auditeur externe tient compte dans cette détermination. En outre, comme il est indiqué au paragraphe 16 de la présente Norme ISA, il existe des circonstances dans lesquelles l'auditeur externe ne peut pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit.

Jugements nécessaires pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, et l'évaluation des résultats (Voir par. 18 (a), 30 (a))

A18. Plus grande est la part de jugement à exercer pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit, et pour évaluer les éléments probants, plus l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part importante des procédures, conformément au paragraphe 18 de la présente Norme ISA, car en n'utilisant que les travaux de la fonction d'audit interne, il ne recueillera pas d'éléments probants suffisants et appropriés.

¹⁹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

²⁰ Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

A19. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée, c'est à lui qu'incombe d'exercer les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 18. Les jugements importants concernent notamment les éléments suivants :

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- L'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre ;
- L'évaluation du bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité d'exploitation ;
- L'évaluation des estimations comptables importantes ; et
- L'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres points ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur.

Évaluation du risque d'anomalies significatives (Voir par. 18 (b))

A20. Pour un solde de compte spécifique, un flux d'opérations particulier ou une information spécifique à fournir, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus souvent le jugement interviendra dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Dans de telles circonstances, l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part plus importante des procédures conformément au paragraphe 18 de la présente Norme ISA et, par conséquent, faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, selon les explications de la Norme ISA 200²¹, plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants dont l'auditeur externe a besoin devront être convaincants et, par conséquent, plus grande sera la part des travaux que l'auditeur externe devra réaliser lui-même.

A21. Comme il est expliqué dans la Norme ISA 315 (Révisée)²², les risques importants requièrent une attention spéciale sur le plan de l'audit et, par conséquent, les possibilités d'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne en cas de risques importants se limiteront aux résultats des procédures faisant appel à une part limitée de jugement. De plus, lorsque les risques d'anomalies significatives sont autres que faibles, il est peu probable que la seule utilisation des travaux de la fonction d'audit interne permette de ramener le risque d'audit à un niveau acceptable et d'éliminer la nécessité, pour l'auditeur externe, de mettre en œuvre lui-même certains tests.

A22. La mise en œuvre de procédures conformément à la présente Norme ISA peut amener l'auditeur externe à reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives, ce qui peut avoir une incidence sur sa détermination de la pertinence d'utiliser les

²¹ Norme ISA 200, paragraphe A31.

²² Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 4(e).

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

travaux de la fonction d'audit interne et de la nécessité d'appliquer les autres dispositions de la présente Norme ISA.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 20)

A23. Conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)²³, l'auditeur externe est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. L'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne fait partie intégrante de la stratégie générale d'audit de l'auditeur externe et est par conséquent pertinente pour que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent la stratégie d'audit proposée.

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne (Voir par. 21)

A24. Lors des entretiens avec la fonction d'audit interne concernant l'utilisation prévue de ses travaux en vue de la coordination des activités respectives, il peut être utile d'aborder les points suivants :

- Le calendrier de leurs travaux ;
- La nature des travaux effectués;
- L'étendue de la couverture d'audit ;
- Le seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification retenus) pour des flux d'opérations particuliers, soldes de comptes spécifiques ou informations spécifiques à fournir dans les états financiers), et le seuil de planification ;
- Les méthodes proposées pour la sélection d'éléments et la taille des échantillons;
- La documentation des travaux effectués ;
- Les procédures de revue et de compte rendu des travaux.

A25. La coordination entre l'auditeur externe et la fonction d'audit interne est efficace notamment lorsque :

- Des entretiens ont lieu à intervalles appropriés pendant la période ;
- L'auditeur externe informe la fonction d'audit interne des points importants qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fonction ;
- L'auditeur externe est avisé des rapports pertinents de la fonction d'audit interne et peut les consulter, et il est informé de tous les points importants ayant retenu l'attention de la fonction lorsque ces points sont susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur externe, de manière à ce que celui-ci soit en

²³ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

mesure de prendre en considération les incidences de tels points dans le cadre de la mission d'audit.

A26. La Norme ISA 200²⁴ traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Par conséquent, le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur les points susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier²⁵. L'auditeur externe peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, lorsque ces informations indiquent l'existence d'un risque accru que les états financiers comportent des anomalies significatives ou concernent des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur externe peut en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la Norme ISA 240²⁶.

Procédures visant à déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne (Voir par. 23 et 24)

A27. Les procédures d'audit que l'auditeur externe prévoit de mettre en œuvre sur les travaux de la fonction d'audit interne pris dans leur ensemble lui servent de base pour évaluer la qualité générale de ces travaux et l'objectivité avec laquelle ils ont été effectués.

A28. Les procédures que l'auditeur externe peut mettre en œuvre pour évaluer la qualité des travaux réalisés par la fonction d'audit interne et les conclusions qu'elle a tirées comprennent notamment, en sus des réexecutions dont il est question au paragraphe 24 :

- Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne ;
- L'observation de la mise en œuvre de procédures par la fonction d'audit interne ;
- La revue du programme de travail et des papiers de travail de la fonction d'audit interne.

A29. Plus la part de jugement est importante et le risque d'anomalies significatives évalué est élevé, moins l'auditeur externe prend en compte la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, les politiques et procédures pertinentes qui favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction d'audit interne et, par conséquent, plus il est nécessaire pour l'auditeur externe de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction afin de fonder sa décision de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes 15 et A20.

²⁵ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A120.

²⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A11, en lien avec la norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

Réexécution (Voir par. 24)

A30. Pour les besoins de la présente Norme ISA, la réexécution s'entend de la mise en œuvre personnelle par l'auditeur externe de procédures afin de valider les conclusions tirées par la fonction d'audit interne. Cet objectif peut être atteint par la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne ou, lorsque cela est impossible, par la vérification d'un nombre suffisant d'autres éléments similaires qui n'ont pas fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne. La réexécution fournit des éléments probants plus convaincants concernant le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne que les autres procédures pouvant être mises en œuvre par l'auditeur externe en application du paragraphe A28. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que l'auditeur externe procède à une réexécution pour chaque domaine de l'audit où des travaux de la fonction d'audit interne sont utilisés, il est nécessaire qu'il procède à des réexecutions sur les travaux de la fonction d'audit interne pris dans leur ensemble qu'il prévoit d'utiliser conformément au paragraphe 24. L'auditeur externe est plus susceptible de concentrer les réexecutions sur les domaines de l'audit où la fonction d'audit interne a dû davantage faire appel au jugement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que pour l'évaluation des résultats des procédures, ainsi que sur les domaines où le risque d'anomalies significatives est plus élevé.

Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure

Détermination de l'opportunité du recours à l'assistance directe des auditeurs internes pour les besoins de l'audit (Voir par. 5, 26–28)

A31. Dans les pays où la loi ou la réglementation interdit à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que les auditeurs d'un groupe apprécient si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composants et, le cas échéant, qu'ils traitent de ce point lorsqu'ils communiquent avec les auditeurs des composants²⁷.

A32. Tel qu'il est énoncé au paragraphe A7 de la présente Norme ISA, l'objectivité s'entend de la capacité d'effectuer les travaux proposés sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Pour les besoins de l'évaluation de l'existence et de l'importance de menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne, les facteurs suivants peuvent être pertinents :

²⁷ Norme ISA 600, paragraphe 40(b).

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

- La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes²⁸ ;
- Les relations familiales et personnelles avec une personne dont le travail est lié à l'aspect de l'entité auquel les travaux se rapportent, ou qui en a la charge ;
- Une collaboration avec la division ou le service de l'entité auquel les travaux se rapportent ;
- Des intérêts financiers importants dans l'entité, autres qu'une rémunération établie selon des conditions qui correspondent à celles applicables aux autres membres du personnel occupant des fonctions de niveau hiérarchique similaire.

Les documents publiés par les instituts professionnels pertinents à l'intention des auditeurs internes peuvent fournir des lignes directrices utiles supplémentaires.

A33. Il se peut également que, dans certaines circonstances, l'importance des menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne soit telle qu'aucune sauvegarde ne puisse être mise en place pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Par exemple, du fait que l'efficacité des sauvegardes est fonction de l'importance des travaux réalisés dans le cadre de l'audit, le paragraphe 30 (a) et (b) interdit le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mise en œuvre de procédures qui impliquent d'exercer des jugements importants dans le cadre de l'audit ou qui ont trait à une situation où les risques d'anomalies significatives sont élevés et la part de jugement non limitée est nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants collectés. Il en va de même lorsque les travaux concernés génèrent un risque d'autocontrôle, d'où l'interdiction qui est faite aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures dans les circonstances décrites au paragraphe 30 (c) et (d).

A34. Pour évaluer le niveau de compétence d'un auditeur interne, bon nombre des facteurs énumérés au paragraphe A8 de la présente Norme ISA peuvent également être pertinents, appliqués au cas d'espèce des auditeurs internes en question et des travaux auxquels ils peuvent être affectés.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (Voir par. 29-31)

A35. Les paragraphes A15-A22 de la présente Norme ISA fournissent des modalités d'application pertinentes concernant la détermination de la nature et de l'étendue des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.

A36. Lorsqu'il détermine la nature des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes, l'auditeur externe prend soin de limiter ces travaux aux domaines de l'audit qui serait appropriés de leur allouer. Des exemples d'activités et de tâches pour lesquelles il

²⁸ Voir le paragraphe A7.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe comprennent :

- Les discussions sur les risques de fraude. L'auditeur externe peut toutefois procéder à des demandes d'informations auprès des auditeurs internes concernant les risques de fraude dans l'organisation, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)²⁹ ;
- La détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre de manière inopinée, tel qu'il est indiqué dans la Norme ISA 240.

A37. De même, étant donné que, conformément à la Norme ISA 505³⁰, l'auditeur externe est tenu de conserver le contrôle des demandes de confirmation externe et d'évaluer les résultats des procédures de confirmation externe, il ne serait pas approprié de confier ces responsabilités aux auditeurs internes. Ceux-ci peuvent toutefois aider l'auditeur externe à rassembler les informations dont il a besoin pour résoudre les divergences dans les réponses à des demandes de confirmation.

A38. La part de jugement qui intervient et le risque d'anomalies significatives sont également pertinents pour déterminer quels travaux peuvent être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. Par exemple, lorsque l'évaluation des comptes clients est considérée comme un domaine présentant un risque élevé, l'auditeur externe pourrait confier le contrôle de l'exactitude de la balance âgée à un auditeur interne qui lui fournit une assistance directe. Toutefois, comme l'évaluation du caractère adéquat de la provision fondée sur la balance âgée ferait appel à une part de jugement non limitée, il ne serait pas approprié de confier cette dernière procédure à un auditeur interne qui fournit une assistance directe.

A39. Nonobstant la direction, la supervision et la revue assurées par l'auditeur externe, un recours excessif à l'assistance directe des auditeurs internes peut avoir une incidence sur la perception de l'indépendance de l'auditeur externe dans le cadre de la mission d'audit.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes (Voir par. 34)

A40. Étant donné que les personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne ne sont pas indépendantes de l'entité comme est tenu de l'être l'auditeur externe lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers, la direction, la supervision et la revue par l'auditeur externe des travaux réalisés par les auditeurs internes qui fournissent une assistance directe seront généralement de nature différente et plus poussées que si les travaux avaient été réalisés par des membres de l'équipe affectée à l'audit.

A41. Lorsqu'il dirige les auditeurs internes, l'auditeur externe peut leur rappeler de porter à son attention les problèmes ayant trait à la comptabilité et à l'audit relevés

²⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 6(a).

³⁰ Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 16.

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

lors de l'audit. Lorsqu'il revoit les travaux réalisés par les auditeurs internes, l'auditeur externe se demande notamment si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés en la circonstance et s'ils étayent les conclusions tirées.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT

ISA 620, Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 620

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DÉSIGNÉ PAR L'AUDITEUR

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du
15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 2
Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit	3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Diligences requises	
Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert	7
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	8
Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur	9
Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur	10
Accord avec l'expert désigné par l'auditeur	11
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur	12 – 13
Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit	14 – 15
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition d'un expert désigné par l'auditeur	A1 – A3
Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert	A4 – A9
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	A10 – A13
Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur	A14 – A20
Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur	A21 – A22
Accord avec l'expert désigné par l'auditeur	A23 – A31
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur	A32 – A40
Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit	A41 – A42

Annexe : Aspects à prendre en compte dans l'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur relatives aux travaux d'une personne physique ou d'une organisation dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité et l'audit, lorsque ces travaux sont utilisés pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
2. La présente Norme ISA ne traite pas :
 - (a) Des situations où l'équipe affectée à la mission comporte un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, qui sont traitées dans la Norme ISA 220¹ ; ou
 - (b) De l'utilisation par l'auditeur des travaux d'une personne physique ou d'une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers (expert désigné par la direction), qui est traitée dans la Norme ISA 500².

Responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne l'opinion d'audit

3. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par le recours aux travaux d'un expert qu'il a désigné. Néanmoins, si l'auditeur qui a utilisé les travaux d'un expert qu'il a désigné, et qui a suivi la présente Norme ISA, conclut que les travaux de cet expert sont adéquats pour les besoins de l'audit, il peut accepter, en tant qu'éléments probants appropriés, les constatations ou conclusions de cet expert dans ses domaines d'expertise.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) Déterminer s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné ; et
 - (b) Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes A10, A20–A22.

² Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes A34–A48.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Expert désigné par l'auditeur – Une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; un expert désigné par l'auditeur peut être un expert interne (celui-ci pouvant être un associé³ ou un membre du personnel - y compris du personnel intérimaire - du cabinet de l'auditeur ou d'un cabinet du même réseau), ou un expert externe. (Voir par. A1 – A3)
 - (b) Expertise – Les compétences, les connaissances et l'expérience acquises dans un domaine particulier.
 - (c) Expert désigné par la direction – Une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers.

Diligences requises

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

7. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert désigné par ses soins. (Voir par. A4 – A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur au regard des diligences requises aux paragraphes 9–13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Voir par. A10)
- (a) La nature du point sur lequel portent les travaux de l'expert ;
 - (b) Les risques d'anomalies significatives liés au point sur lequel portent les travaux de l'expert ;
 - (c) L'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;
 - (d) La connaissance et l'expérience qu'a l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par l'expert ; et

³ Les termes « associé » et « cabinet » doivent être compris comme se référant à leurs équivalents dans le secteur public, le cas échéant.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- (e) Si l'expert est soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle du cabinet de l'auditeur. (Voir par. A11 – A13)

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

9. L'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Si cet expert est un expert externe, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant ses intérêts et ses relations qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité. (Voir par. A14 – A20)

Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur

10. L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour pouvoir : (Voir par. A21 – A22)
- (a) Déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit ; et
 - (b) Évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

Accord avec l'expert désigné par l'auditeur

11. L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Voir par. A23 – A26)
- (a) La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ; (Voir par. A27)
 - (b) Les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert ; (Voir par. A28 – A29)
 - (c) La nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir ; et (Voir par. A30)
 - (d) La nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité. (Voir par. A31)

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

12. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris : (Voir par. A32)
- (a) La pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants ; (Voir par. A33 – A34)
 - (b) Lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de celles-ci au regard des circonstances ; et (Voir par. A35 – A37)

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- (c) Lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour leur réalisation, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Voir par. A38 – A39)
13. Si l'auditeur juge que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit, il doit : (Voir par. A40)
- (a) Convenir avec l'expert de la nature et de l'étendue des travaux complémentaires à réaliser par ce dernier ; ou
- (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées aux circonstances.

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit

14. L'auditeur ne doit pas faire référence, dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, aux travaux d'un expert qu'il a désigné, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Si une telle référence est exigée par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne l'opinion qu'il exprime. (Voir par. A41)
15. Si l'auditeur fait référence, dans son rapport d'audit, aux travaux d'un expert qu'il a désigné parce que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, il doit préciser dans son rapport que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne son opinion. (Voir par. A42)

Modalités d'application et autres informations explicatives**Définition d'un expert désigné par l'auditeur** (Voir par. 6(a))

- A1. L'expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit peut inclure l'expertise acquise sur des points tels que :
- La valorisation d'instruments financiers complexes, de terrains ou de constructions, d'usines et d'équipements, de bijoux, d'œuvres d'art, d'objets d'antiquité, d'actifs incorporels ou d'actifs acquis et de passifs pris en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ainsi que d'actifs qui peuvent avoir été endommagés ;
 - Le calcul actuariel de dettes associées à des contrats d'assurance ou à des régimes d'avantages consentis au personnel ;
 - L'estimation de réserves naturelles de pétrole et de gaz ;
 - La valorisation de passifs environnementaux et l'évaluation des coûts de remise en état de sites ;

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- L'interprétation des termes de contrats, ou de textes législatifs et réglementaires ;
 - L'analyse de questions complexes ou inhabituelles aux fins du respect de dispositions fiscales.
- A2. Dans la plupart des cas, il est aisé de faire la distinction entre l'expertise qui relève de la comptabilité ou de l'audit et l'expertise qui relève d'un autre domaine, même dans le cas d'un domaine spécifique de la comptabilité ou de l'audit. Par exemple, on distinguera facilement une personne spécialisée dans l'application de méthodes de comptabilisation des impositions différées d'un expert en droit fiscal. La première n'est pas un expert pour les besoins de la présente Norme ISA, puisque son expertise relève du domaine comptable ; le second est un expert pour les besoins de la présente Norme ISA, puisque son expertise relève du domaine juridique. Des distinctions similaires peuvent aussi être faites dans d'autres domaines, par exemple, entre une expertise dans l'application de méthodes de comptabilisation d'instruments financiers et une expertise dans la création de modèles complexes pour la valorisation de tels instruments. Dans certains cas, toutefois, lorsque l'expertise porte sur des domaines nouveaux de la comptabilité ou de l'audit, la distinction entre une expertise relevant d'un domaine spécifique de la comptabilité ou de l'audit et une expertise relevant d'un autre domaine sera une question de jugement professionnel. Les règles et les normes professionnelles applicables en matière d'exigences de formation et de compétence des comptables et des auditeurs peuvent aider l'auditeur à exercer ce jugement⁴.
- A3. Il est nécessaire d'exercer son jugement pour déterminer si les diligences requises par la présente Norme ISA sont affectées par le fait que l'expert désigné par l'auditeur soit une personne physique ou une organisation. Par exemple, lors de l'évaluation de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur, il est possible que cet expert soit une organisation à laquelle l'auditeur a déjà fait appel auparavant, mais que l'auditeur n'ait aucune expérience avec l'expert personne physique que cette organisation a affecté à la mission; à l'inverse, l'auditeur peut connaître le travail antérieur d'un expert personne physique, mais pas celui de l'organisation dont il est devenu membre. Dans les deux cas, tant les qualités personnelles de l'expert individuel que les caractéristiques managériales de l'organisation (tels que les systèmes de contrôle qualité qu'il utilise) peuvent être pertinentes pour l'évaluation réalisée par l'auditeur.

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert (Voir par. 7)

- A4. La désignation d'un expert par l'auditeur peut être nécessaire pour aider ce dernier dans l'un ou plusieurs des domaines suivants :
- Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;

⁴ Par exemple, la Norme Internationale de Formation 8, *Exigences en matière de compétence pour les professionnels de l'audit*, peut être d'une assistance utile.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - Détermination et mise en place d'une approche générale pour répondre aux risques évalués au niveau des états financiers ;
 - Conception et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués au niveau des assertions, y compris de tests de procédures ou de contrôles de substance ;
 - Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis pour se forger une opinion sur les états financiers.
- A5. Les risques d'anomalies significatives peuvent augmenter lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité est nécessaire à la direction pour l'établissement des états financiers, par exemple parce qu'elle ne possède pas l'expertise requise dans ce domaine, ou en raison de sa complexité. Si, lors de l'établissement des états financiers, la direction ne possède pas l'expertise nécessaire, un expert désigné par la direction peut être mis à contribution pour répondre à ces risques. Des contrôles pertinents, y compris des contrôles portant sur les travaux de l'expert désigné par la direction, le cas échéant, peuvent aussi réduire les risques d'anomalies significatives.
- A6. Si l'établissement d'états financiers nécessite une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, l'auditeur, qui est compétent en matière de comptabilité et d'audit, peut ne pas posséder l'expertise requise dans ce domaine pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que l'équipe affectée à la mission, ainsi que tous les autres experts désignés par l'auditeur qui ne font pas partie de cette équipe, possèdent collectivement les compétences et les aptitudes appropriées pour effectuer la mission d'audit⁵. En outre, l'auditeur est tenu de s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour mener la mission⁶. La détermination par l'auditeur de la nécessité de faire appel ou non aux services d'un expert désigné par ses soins et, dans l'affirmative, du stade de la mission auquel il doit intervenir et de l'étendue de ces travaux, facilite le respect de ces obligations par l'auditeur. Au fur et à mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur peut être amené à réviser ses décisions antérieures concernant l'utilisation des travaux d'un expert désigné par ses soins.
- A7. Un auditeur qui n'a pas d'expertise dans un domaine donné ne relevant pas de la comptabilité ou de l'audit peut néanmoins être en mesure d'acquérir une connaissance suffisante de ce domaine pour effectuer l'audit sans avoir recours à un expert désigné par ses soins. Cette connaissance peut être acquise au travers, par exemple :
- De l'expérience acquise lors de l'audit d'entités qui requièrent une telle expertise pour l'établissement de leurs états financiers ;

⁵ Norme ISA 220, paragraphe 14.

⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 8(e).

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- De la formation ou de l'expérience professionnelle acquise dans le domaine concerné, et qui peuvent consister en formations structurées ou en entretiens avec des experts du domaine dans le but d'améliorer les propres aptitudes de l'auditeur à traiter des questions qui en relèvent; de tels entretiens diffèrent de la consultation d'un expert désigné par l'auditeur sur un ensemble de circonstances spécifiques constatées durant la mission, consultation au cours de laquelle l'expert se voit communiquer tous les éléments pertinents lui permettant de donner en connaissance de cause un avis sur le point particulier qui lui est soumis⁷ ;
 - D'entretiens avec des auditeurs qui ont rempli des missions similaires.
- A8. Dans d'autres situations, cependant, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire, ou faire le choix, de recourir aux services d'un expert désigné par ses soins pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Cette décision peut notamment reposer sur les considérations suivantes:
- Le fait que la direction ait eu ou non recours à un expert désigné par ses soins pour l'établissement de ses états financiers (voir par. A9) ;
 - La nature et l'importance du point en question, notamment sa complexité ;
 - Les risques d'anomalies significatives relatifs au point traité ;
 - La nature attendue des procédures destinées à répondre aux risques identifiés, y compris la connaissance et l'expérience qu'a l'auditeur des travaux des experts en rapport avec ces points et la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.
- A9. Lorsque la direction a fait appel à un expert qu'elle a désigné pour l'établissement des états financiers, la décision de l'auditeur de faire appel aux services d'un expert qu'il désigne peut aussi être influencée par des facteurs tels que :
- La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction ;
 - La question de savoir si l'expert désigné par la direction fait partie des employés de l'entité, ou s'il s'agit d'un tiers missionné par celle-ci pour rendre les services demandés ;
 - La mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou influencer les travaux de l'expert qu'elle a désigné ;
 - La compétence et les aptitudes de l'expert désigné par la direction ;
 - La question de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou sectorielles ;

⁷ Norme ISA 220, paragraphe A21.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- Les contrôles éventuellement réalisés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction.

La Norme ISA 500⁸ comprend les diligences requises et les modalités d'application concernant l'incidence de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité des experts désignés par la direction sur la fiabilité des éléments probants.

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit (Voir par. 8)

A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit au regard des diligences requises aux paragraphes 9–13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Par exemple, les facteurs suivants peuvent conduire au besoin d'apporter une modification ou une extension de ces procédures par rapport à ce qui serait normalement nécessaire :

- Les travaux de l'expert désigné par l'auditeur portent sur un point important qui implique des jugements subjectifs et complexes ;
- L'auditeur n'a pas eu recours par le passé aux travaux de l'expert qu'il a désigné, et n'a pas de connaissance préalable de sa compétence, de ses aptitudes et de son objectivité ;
- L'expert désigné par l'auditeur n'est pas tant sollicité pour émettre un avis sur un point particulier que pour mettre en œuvre des procédures qui font partie intégrante de l'audit ;
- L'expert est un expert externe désigné par l'auditeur et n'est donc pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de son cabinet.

Politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (Voir par. 8(e))

A11. Un expert interne désigné par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel, y compris intérimaire, du cabinet de l'auditeur, et donc être soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de ce cabinet conformément à la Norme ISQC 1⁹ ou à des règles nationales au moins aussi contraignantes¹⁰. Un expert interne désigné par l'auditeur peut aussi être un associé ou un membre du personnel, y compris intérimaire, d'un cabinet du même réseau qui peut partager des politiques et des procédures communes de contrôle qualité avec le cabinet de l'auditeur.

A12. Un expert externe désigné par l'auditeur n'est pas un membre de l'équipe affectée à la mission et n'est pas soumis à des politiques et procédures de contrôle qualité conformes à la Norme ISQC 1¹¹. Cependant, dans certains pays, la loi ou la réglementation peut exiger qu'un expert externe désigné par l'auditeur soit considéré comme un membre de

⁸ Norme ISA 500, paragraphe 8.

⁹ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 12(f).

¹⁰ Norme ISA 220, paragraphe 2.

¹¹ Norme ISQC 1, paragraphe 12(f).

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

l'équipe affectée à la mission, et qu'il soit donc soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance, et à d'autres règles professionnelles, telles qu'elles sont précisées par la loi ou la réglementation.

A13. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes affectées à la mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet¹². La mesure dans laquelle ces équipes pourront s'appuyer sur ce système variera en fonction des circonstances et pourra influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur concernant des points tels que :

- La compétence et les aptitudes, au travers de programmes de recrutement et de formation ;
- L'objectivité; les experts internes désignés par l'auditeur sont soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance ;
- L'évaluation par l'auditeur de l'adéquation des travaux de l'expert qu'il a désigné ; Par exemple, les programmes de formation du cabinet peuvent fournir aux experts internes désignés par l'auditeur une connaissance appropriée des liens existants entre leur expertise et le processus d'audit; le choix de s'appuyer sur ce type de formation et sur d'autres processus internes, tels que les protocoles utilisés pour déterminer la portée des travaux d'experts internes désignés par l'auditeur, peut influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer l'adéquation des travaux d'un tel expert ;
- Le respect des dispositions réglementaires et législatives, au travers d'un processus de suivi ;
- L'accord conclu avec l'expert désigné par l'auditeur.

Le fait de s'appuyer sur ces procédures ne réduit pas l'obligation pour l'auditeur d'appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 9)

A14. La compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur sont des facteurs qui influent de manière importante sur l'adéquation des travaux de l'expert aux besoins de l'audit. La compétence vise la nature et le niveau d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur. L'aptitude vise la capacité de l'expert à mettre en œuvre sa compétence dans le contexte de la mission. Les facteurs qui ont une incidence sur l'aptitude peuvent comprendre, par exemple, la localisation géographique et la disponibilité en temps et en ressources. L'objectivité vise les incidences possibles de biais, de conflits d'intérêts ou de l'emprise de tiers sur le jugement professionnel ou technique de l'expert.

¹² Norme ISA 220, paragraphe 4.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

A15. Les informations concernant la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur peuvent provenir de différentes sources, telles que :

- L'expérience personnelle des travaux antérieurs de cet expert ;
- Des entretiens avec cet expert ;
- Des entretiens avec d'autres auditeurs ou d'autres personnes qui connaissent les travaux de cet expert ;
- La connaissance des qualifications de cet expert, son affiliation à un corps professionnel ou à une association sectorielle, son autorisation d'exercer ou toute autre forme de reconnaissance extérieure ;
- Les publications ou ouvrages écrits par cet expert ;
- Les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur. (Voir par. A11 – A13)

A16. Les éléments pertinents pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur comprennent le fait que les travaux de l'expert soient ou non soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou sectorielles, telles que les règles d'éthique et autres applicables aux membres d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle, les normes d'accréditation d'un organisme accordant des licences d'exercer ou d'autres règles imposées par la loi ou la réglementation.

A17. D'autres éléments qui peuvent être pertinents sont par exemple :

- La pertinence de la compétence de l'expert désigné par l'auditeur par rapport au point pour lequel ses travaux seront utilisés, y compris d'éventuels domaines de spécialisation dans son champ d'activité; un actuaire, par exemple, peut être spécialisé dans l'assurance des biens et des personnes mais n'avoir qu'une expertise limitée du calcul des retraites ;
- La compétence de l'expert désigné par l'auditeur concernant les règles comptables ou les exigences d'audit applicables, par exemple sa connaissance des hypothèses et des méthodes, y compris des modèles, le cas échéant, qui sont cohérents avec le référentiel comptable applicable ;
- Des événements inattendus, des changements de situation ou des éléments probants recueillis à partir des résultats de procédures d'audit qui indiquent qu'il peut être nécessaire de reconsidérer, au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, l'évaluation initiale de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur.

A18. L'objectivité de l'expert peut être menacée dans des circonstances très diverses, par exemple lorsqu'il existe des risques d'intérêt personnel, de représentation, de familiarité, d'auto-évaluation et d'intimidation. Ces menaces peuvent être écartées ou réduites par des mesures de sauvegarde, qu'elles soient prévues par des structures

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

externes (par exemple par la profession dont l'expert fait partie ou par la législation ou la réglementation dont il relève) ou soient créées par l'environnement dans lequel l'expert exerce son activité (par exemple par des politiques et des procédures de contrôle qualité). Il peut aussi exister des mesures de sauvegarde propres à la mission d'audit.

A19. L'évaluation de l'importance des menaces qui pèsent sur l'objectivité et de la nécessité de mesures de sauvegarde peut dépendre du rôle de l'expert désigné par l'auditeur et de l'importance de ses travaux dans le cadre de l'audit. Il peut exister certaines circonstances dans lesquelles les mesures de sauvegarde ne peuvent pas ramener les menaces à un niveau acceptable, par exemple lorsqu'un expert pressenti par l'auditeur est un praticien qui a joué un rôle important dans l'établissement de l'information à auditer, ce qui est le cas lorsque cet expert est un expert désigné par la direction.

A20. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe désigné par l'auditeur, il peut être pertinent :

- (a) De s'enquérir auprès de l'entité de tous intérêts ou relations connus entre l'entité et l'expert externe désigné par l'auditeur qui peuvent affecter l'objectivité de celui-ci ;
- (b) De s'entretenir avec cet expert de toutes les mesures de sauvegarde applicables, y compris des règles professionnelles auxquelles il est soumis, et d'évaluer si ces mesures sont adéquates pour ramener à un niveau acceptable les menaces qui pèsent sur son objectivité. Parmi les intérêts et les relations dont il peut être utile de discuter avec cet expert figurent :
 - Les intérêts financiers ;
 - Les relations d'affaires et les relations personnelles ;
 - Les autres services fournis par l'expert, y compris, s'il s'agit d'une organisation, par l'organisation elle-même.

Dans certains cas, il peut aussi être utile pour l'auditeur d'obtenir une déclaration écrite de l'expert externe qu'il a désigné concernant tous intérêts ou relations avec l'entité dont cet expert a connaissance.

Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 10)

A21. L'auditeur peut acquérir une connaissance du domaine d'expertise de l'expert qu'il a désigné par les moyens décrits au paragraphe A7, ou à partir d'entretiens avec celui-ci.

A22. Les aspects du domaine d'expertise de l'expert qui sont pertinents pour la connaissance de l'auditeur peuvent comprendre :

- Le fait de savoir si ce domaine d'expertise recouvre des spécialisations qui sont pertinentes pour l'audit (Voir par. A17) ;

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- Le fait de savoir si des normes, professionnelles ou autres, et des exigences réglementaires ou législatives, s'appliquent ;
- Quelles hypothèses et méthodes, et le cas échéant quels modèles, sont utilisés par l'expert, et s'ils sont généralement reconnus dans son domaine d'activité et appropriés à l'élaboration de l'information financière ;
- La nature des données ou informations internes et externes que l'expert désigné par l'auditeur utilise.

Accord avec l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 11)

A23. La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur peuvent varier considérablement selon les circonstances, de même que les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert désigné, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et l'expert désigné. En conséquence, l'auditeur est tenu de se mettre d'accord sur ces questions avec l'expert désigné, que celui-ci soit un expert interne ou externe.

A24. Les points mentionnés au paragraphe 8 peuvent influencer sur le niveau de détail et le formalisme de l'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné, et notamment sur l'opportunité de formaliser cet accord par écrit. Par exemple, les facteurs suivants peuvent amener à décider d'établir un accord plus détaillé qu'il ne serait nécessaire dans d'autres circonstances, ou de formaliser l'accord par écrit :

- L'accès de l'expert désigné par l'auditeur à des informations sensibles ou confidentielles ;
- Les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné différent de ceux normalement attendus ;
- L'application d'exigences légales ou réglementaires de plusieurs pays ;
- La grande complexité du point sur lequel portent les travaux de l'expert désigné par l'auditeur ;
- Le fait que l'auditeur n'a jamais utilisé par le passé de travaux effectués par cet expert ;
- Le champ étendu des travaux de l'expert désigné par l'auditeur et leur importance dans le cadre de l'audit.

A25. L'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné prend souvent la forme d'une lettre de mission. L'annexe donne une liste de points que l'auditeur peut envisager d'inclure dans cette lettre ou dans toute autre forme d'accord avec l'expert externe désigné.

A26. Lorsqu'il n'existe pas d'accord écrit entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné, une trace de cet accord peut être conservée, par exemple :

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- Dans un mémorandum de planification ou dans des documents de travail s'y rapportant, comme le programme de travail ;
- Dans les politiques et procédures du cabinet de l'auditeur. En cas de désignation d'un expert interne, les politiques et procédures établies auxquelles est soumis cet expert peuvent inclure des politiques et procédures particulières concernant ses travaux. L'étendue de la documentation conservée dans les documents de travail de l'auditeur dépendra de la nature de ces politiques et procédures. Par exemple, les documents de travail de l'auditeur n'auront pas à contenir de documentation à ce sujet si le cabinet auquel il appartient a des protocoles détaillés couvrant les circonstances dans lesquelles les travaux de l'expert sont utilisés.

Nature, étendue et objectifs des travaux (Voir par. 11(a))

A27. Il peut être souvent pertinent, lors de la discussion d'un accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur, de discuter des normes techniques de travail concernées ou des autres exigences professionnelles ou sectorielles que l'expert aura à appliquer.

Rôles et responsabilités respectifs (Voir par. 11(b))

A28. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut préciser :

- Si des tests détaillés sur les données de base seront effectués par l'auditeur ou par l'expert qu'il a désigné ;
- Que l'expert désigné consent à ce que l'auditeur discute, avec l'entité et d'autres personnes, des constatations ou des conclusions de l'expert, et qu'il inclut le détail de ces constatations ou conclusions dans les motifs d'une opinion modifiée exprimée dans son rapport d'audit, s'il l'estime nécessaire (Voir par. A42) ;
- Qu'il est convenu que l'expert désigné par l'auditeur sera informé des conclusions de l'auditeur sur ses travaux.

Papiers de travail

A29. L'accord sur les rôles et les responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut aussi inclure un accord concernant l'accès aux papiers de travail de chacun et leur conservation. Lorsque l'expert désigné par l'auditeur est un membre de l'équipe affectée à la mission, les papiers de travail de cet expert font partie de la documentation d'audit. Sauf convention contraire, les papiers de travail des experts externes désignés par l'auditeur sont leur propriété et ne font pas partie de la documentation d'audit.

Communication (Voir par. 11(c))

A30. Une communication réciproque facilite la bonne prise en compte, dans les autres travaux d'audit, de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de l'expert désigné par l'auditeur, ainsi que la modification appropriée, en cours d'audit, des

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

objectifs de l'expert désigné. Par exemple, lorsque les travaux de l'expert désigné par l'auditeur concernent des conclusions de l'auditeur relatives à un risque important, il peut être approprié de prévoir la transmission d'un rapport formel écrit à l'issue des travaux de cet expert, en sus des rapports verbaux faits au fur et à mesure de l'avancement de ces travaux. L'indication du nom des associés ou des membres du personnel qui assureront la liaison avec l'expert désigné par l'auditeur, ainsi que des procédures de communication entre cet expert et l'entité, contribuent à une communication rapide et efficace, notamment lors de missions importantes.

Confidentialité (Voir par. 11(d))

A31. Il est nécessaire que les mesures de confidentialité contenues dans les règles d'éthique applicables à l'auditeur s'appliquent également à l'expert qu'il a désigné. Des règles supplémentaires peuvent être imposées par la loi ou la réglementation. L'entité peut aussi avoir demandé à ce que des mesures de confidentialité spécifiques soient prises en accord avec les experts externes désignés par l'auditeur.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12)

A32. L'évaluation par l'auditeur de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert qu'il a désigné, ainsi que sa connaissance du domaine d'expertise de l'expert et de la nature de ses travaux, ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visant à évaluer le caractère adéquat des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit.

Constatations et conclusions de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12(a))

A33. Les procédures spécifiquement destinées à évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur aux fins de l'audit peuvent comprendre :

- Des demandes d'informations sur l'expert désigné par l'auditeur ;
- La revue des papiers de travail et des rapports de l'expert désigné ;
- Des procédures de corroboration, telles que :
 - L'observation des travaux de l'expert désigné ;
 - L'examen de données publiées, telles que des rapports de statistiques provenant de sources réputées et autorisées ;
 - La confirmation de points pertinents auprès de tiers ;
 - La mise en œuvre de procédures analytiques détaillées ; et
 - La réexécution de calculs.
- Des entretiens avec un autre expert ayant une expertise pertinente lorsque, par exemple, les constatations ou les conclusions de l'expert désigné par l'auditeur ne sont pas cohérentes avec d'autres éléments probants ;

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- La discussion, avec la direction, du rapport de l'expert désigné par l'auditeur.
- A34. Entre autres facteurs utiles pour évaluer la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou des conclusions de l'expert désigné par l'auditeur, que celles-ci soient transmises dans un rapport ou sous une autre forme, l'auditeur peut apprécier si ces conclusions ou constatations:
- Sont présentées d'une manière qui est cohérente avec des normes édictées par la profession ou le secteur d'activité de l'expert désigné ;
 - Sont clairement exprimées, et font notamment clairement référence aux objectifs convenus avec l'auditeur, à l'étendue des travaux effectués et aux normes suivies ;
 - Couvrent une période appropriée et tiennent compte d'événements postérieurs, si cela est pertinent ;
 - Font l'objet d'une quelconque réserve, limitation ou restriction quant à leur utilisation et, dans l'affirmative, si ceci a une implication pour l'auditeur ; et
 - Prennent correctement en compte les erreurs ou déviations relevées par l'expert désigné.

Hypothèses, méthodes et données de base

Hypothèses et méthodes (Voir par. 12(b))

- A35. Lorsque les travaux de l'expert désigné par l'auditeur ont pour objet d'évaluer les hypothèses et méthodes sous-jacentes, incluant, le cas échéant, les modèles utilisés par la direction pour procéder à une estimation comptable, les procédures de l'auditeur viseront probablement à apprécier principalement si l'expert qu'il a désigné a revu de manière adéquate ces hypothèses et ces méthodes. Si l'expert désigné a pour tâche de fournir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations dans un but de comparaison avec l'estimation ponctuelle de la direction, les procédures de l'auditeur consisteront principalement à apprécier les hypothèses, les méthodes et, le cas échéant, les modèles utilisés par l'expert désigné.
- A36. La Norme ISA 540¹³ examine les hypothèses et les méthodes retenues par la direction pour procéder aux estimations comptables, y compris l'utilisation, dans certains cas, de modèles très spécialisés développés en interne. Bien que la norme précitée s'inscrive dans le contexte des travaux de l'auditeur visant à recueillir suffisamment d'éléments probants et appropriés concernant les hypothèses et les méthodes retenues par la direction, elle peut aussi aider l'auditeur dans son appréciation des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert qu'il a désigné.

¹³ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphes 8, 13 et 15.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

A37. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes déterminantes, l'auditeur peut évaluer celles-ci en vérifiant, entre autres facteurs pertinents :

- Si elles sont généralement reconnues dans le domaine d'expertise de l'expert ;
- Si elles sont cohérentes avec les dispositions du référentiel comptable applicable ;
- Si elles dépendent de l'utilisation de modèles spécialisés ; et
- Si elles sont cohérentes avec celles de la direction et, dans le cas contraire, quelles sont les raisons et les incidences des différences constatées.

Données de base utilisées par l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12(c))

A38. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation de données de base importantes pour ces travaux, des procédures telles que les suivantes peuvent être mises en œuvre pour tester ces données :

- La vérification de l'origine des données, y compris la prise de connaissance et, le cas échéant, la vérification par sondages, des contrôles internes dont elles ont fait l'objet et, le cas échéant, de leur transmission à l'expert ;
- L'examen de l'exhaustivité et de la cohérence interne de ces données.

A39. Dans bon nombre de cas, l'auditeur peut tester les données de base. Toutefois, dans les cas où les données de base utilisées par l'expert désigné par l'auditeur ont un caractère très technique en relation avec le domaine de l'expert, elles pourront être testées par ce dernier. Lorsque les données de base ont été testées par l'expert, la demande d'informations auprès de cet expert, ou la supervision ou la revue des tests qu'il conduit, peuvent constituer pour l'auditeur un moyen approprié d'apprécier la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Travaux inadéquats (Voir par. 13)

A40. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit et que ce problème ne peut pas être résolu par la mise en œuvre des procédures d'audit supplémentaires prévues par le paragraphe 13, ce qui peut impliquer la réalisation de travaux complémentaires tant par l'expert que par l'auditeur, ou le recours à un autre expert employé ou missionné, il peut être nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans le rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), au motif que l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés¹⁴.

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit (Voir par. 14 - 15)

¹⁴ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 6(b).

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- A41. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut exiger une référence aux travaux d'un expert désigné par l'auditeur, par exemple, dans le secteur public, pour des raisons de transparence.
- A42. Il peut être approprié, dans certaines circonstances, de faire référence à l'expert désigné par l'auditeur dans un rapport d'audit contenant une opinion modifiée, pour expliciter la nature de la modification apportée. Dans de telles situations, l'auditeur peut avoir besoin d'obtenir l'autorisation de l'expert qu'il a désigné avant d'inclure une telle mention.

Annexe

(Voir par. A25)

Aspects à prendre en compte pour la conclusion d'un accord entre l'auditeur et l'expert externe qu'il a désigné

La présente annexe donne une liste de points que l'auditeur peut envisager d'inclure dans un accord avec un expert externe qu'il aura désigné. Cette liste est donnée à titre d'exemple et n'est pas exhaustive ; il s'agit uniquement d'un guide qui peut être utilisé en association avec les considérations répertoriées dans la présente Norme ISA. La décision d'inclure ou non un point particulier dans l'accord dépend des circonstances de la mission. Cette liste peut aussi faciliter le choix des points à inclure dans un accord avec un expert interne.

Nature, étendue et objectifs des travaux d'un expert externe désigné par l'auditeur

- La nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre par l'expert externe désigné par l'auditeur.
- Les objectifs des travaux de l'expert externe désigné par l'auditeur, compte tenu du caractère significatif et des risques que présente le point sur lequel se porteront ces travaux, et, le cas échéant, le référentiel comptable applicable.
- Les normes techniques professionnelles ou autres règles professionnelles ou sectorielles que devra suivre l'expert désigné par l'auditeur.
- Les hypothèses et méthodes, et le cas échéant les modèles, que l'expert externe désigné par l'auditeur devra utiliser, et leur validité.
- La date ou, le cas échéant, la période sur laquelle les tests seront effectués, le point sur lequel porteront les travaux de l'expert externe désigné par l'auditeur, ainsi que les exigences de revue des événements postérieurs.

Rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert externe désigné par l'auditeur

- Normes d'audit et normes comptables concernées, ainsi que les exigences réglementaires ou légales.
- Consentement de l'expert externe désigné par l'auditeur pour l'utilisation par ce dernier de son rapport, y compris pour toute référence à celui-ci ou communication de celui-ci à des tiers, par exemple référence à celui-ci, si nécessaire, dans le paragraphe exposant les motifs de l'opinion modifiée dans le rapport d'audit, ou pour sa communication à la direction ou au comité d'audit.
- Nature et étendue de la revue par l'auditeur des travaux de l'expert externe qu'il a désigné.
- Qui, de l'auditeur ou de l'expert externe qu'il a désigné, effectuera des tests sur les données de base.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- Accès de l'expert externe désigné par l'auditeur aux documents comptables, aux dossiers et au personnel de l'entité, ainsi qu'aux experts missionnés par celle-ci.
- Procédures prévues pour la communication entre l'expert externe désigné par l'auditeur et l'entité.
- Accès réciproque de l'auditeur et de l'expert externe qu'il a désigné à leurs papiers de travail respectifs.
- Propriété et contrôle des papiers de travail pendant et après la mission, y compris les éventuelles exigences de conservation des dossiers.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur d'effectuer ses travaux en faisant preuve des compétences et de la conscience professionnelle requises.
- Compétence et aptitude de l'expert externe désigné par l'auditeur pour effectuer les travaux.
- Attente de ce que l'expert externe désigné par l'auditeur exploite toutes ses connaissances pertinentes au regard de l'audit ou, dans le cas contraire, qu'il en informe l'auditeur.
- Éventuelles restrictions à l'association du nom de l'expert externe désigné par l'auditeur avec le rapport d'audit.
- Tout accord prévoyant que l'auditeur informera l'expert externe qu'il a désigné de ses conclusions sur les travaux de ce dernier.

Communications et rapport

- Modalités et fréquence des communications, y compris :
 - La façon dont les constatations ou les conclusions de l'expert externe désigné par l'auditeur seront communiquées (par exemple : un rapport écrit, un rapport verbal, un contact permanent avec l'équipe affectée à la mission).
 - Indication du nom des personnes qui, au sein de l'équipe affectée à la mission, assureront la liaison avec l'expert externe désigné par l'auditeur.
- Date à laquelle l'expert externe désigné par l'auditeur achèvera ses travaux et communiquera à ce dernier ses constatations ou ses conclusions.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de l'informer sans délai de tout retard potentiel dans l'achèvement de ses travaux, et de toute réserve ou limitation potentielle concernant ses constatations ou conclusions.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de l'informer sans délai des cas où l'entité lui restreint l'accès à ses documents comptables, à ses dossiers ou à son personnel ou aux experts qu'elle a missionnés.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de lui communiquer toute information qu'il estime pouvoir être pertinente pour l'audit, y compris tout changement intervenu dans des faits communiqués antérieurement.

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DESIGNÉ PAR L'AUDITEUR

- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de l'informer des circonstances qui peuvent porter atteinte à son objectivité, et de toute mesure de sauvegarde pertinente susceptible d'éliminer une telle menace ou de la ramener à un niveau acceptable.

Confidentialité

- Nécessité pour l'expert externe désigné par l'auditeur d'observer des règles de confidentialité, y compris :
 - Les mesures de confidentialité relevant des règles d'éthique concernées qui s'appliquent à l'auditeur.
 - Toutes exigences supplémentaires qui peuvent être imposées par la loi ou la réglementation, le cas échéant.
 - Des mesures de confidentialité spécifiques imposées par l'entité, le cas échéant.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 700 (Révisée), Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 700 (RÉVISÉE)
FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT SUR DES
ÉTATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7 – 9
Diligences requises	
Fondement d'une opinion sur les états financiers	10 – 15
Forme de l'opinion	16 – 19
Rapport de l'auditeur	20 – 52
Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers	53 – 54
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité	A1 – A3
Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables	A4
Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers	A5
Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers	A6
Déterminer si les états financiers sont présentés sincèrement	A7-A9
Description du référentiel comptable applicable	A10 – A15
Forme de l'opinion	A16 – A17
Rapport de l'auditeur	A18 – A84
Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers ..	A78 – A84
 Annexe : Exemples de rapport de l'auditeur <u>indépendant</u> sur les états financiers	

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur émis à la suite d'un audit d'états financiers.
2. La Norme ISA 701¹ traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. Les Normes ISA 705 (Révisée)² et ISA 706 (Révisée)³ traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont affectés lorsque ce dernier exprime une opinion modifiée ou inclut dans son rapport un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points. D'autres Normes ISA contiennent également des obligations de communication dans le rapport qui s'appliquent lors de l'émission d'un rapport de l'auditeur.
3. La présente Norme ISA s'applique à l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général et est édictée dans ce contexte. La Norme ISA 800 (Révisée)⁴ traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à usage particulier. La Norme ISA 805 (Révisée)⁵ traite des aspects particuliers concernant un audit d'un état financier seul ou d'un élément, d'un compte ou d'une rubrique spécifique d'un état financier. La présente Norme ISA s'applique aussi aux audits visés par les Normes ISA 800 (Révisée) et ISA 805 (Révisée).
4. Les diligences requises par la présente Norme ISA visent à atteindre un juste équilibre entre la nécessité de maintenir l'uniformité et la comparabilité du rapport de l'auditeur au niveau mondial et la nécessité de rehausser la valeur du rapport de l'auditeur en faisant en sorte que l'information qu'il contient soit plus pertinente pour les utilisateurs. La présente Norme ISA préconise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, tout en laissant la place à une certaine flexibilité afin qu'il puisse être adapté en fonction des situations particulières de chaque pays. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les

¹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

³ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁴ Norme ISA 800 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier.*

⁵ Norme ISA 805 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier.*

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Elle permet également de faciliter la compréhension des utilisateurs et d'identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) Se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis ; et
 - (b) Exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
 - (a) Etats financiers à usage général – Etats financiers établis conformément à un référentiel à usage général.
 - (b) Référentiel à usage général – Référentiel comptable destiné à répondre aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs. Ce référentiel peut être un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ou un référentiel reposant sur le concept de conformité.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les dispositions de ce dernier et :

- (i) Prend acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou
- (ii) Prend acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une disposition du référentiel pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers. De tels écarts ne sont nécessaires que dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour se référer à un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- dispositions de ce dernier, mais qui ne prend pas acte des points (i) et (ii) ci-dessus⁶.
- (c) Opinion non modifiée – Opinion exprimée par l'auditeur lorsque celui-ci a conclu que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable⁷.
8. Dans la présente Norme ISA, le terme « états financiers » s'entend d'un « jeu complet d'états financiers à usage général »⁸. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la présentation, la structure et le contenu des états financiers ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.
9. L'expression « Normes Internationales d'Information Financière » dans la présente Norme ISA se réfère aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB), et l'expression « Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) » se réfère aux Normes Comptables Internationales du Secteur Public édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB).

Diligences requises

Fondement d'une opinion sur les états financiers

10. L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.^{9,10}
11. Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :

⁶ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes internationales d'audit*, paragraphe 13(a).

⁷ Les paragraphes 25-26 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

⁸ La Norme ISA 200, paragraphe 13(f) traite du contenu des états financiers.

⁹ Norme ISA 200, paragraphe 11.

¹⁰ Les paragraphes 25 et 26 traitent de la rédaction à utiliser pour exprimer cette opinion dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère et d'un référentiel reposant sur le concept de conformité.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- (a) La conclusion établie conformément à la Norme ISA 330 sur le fait qu'il a ou non recueilli des éléments probants suffisants et appropriés¹¹ ;
- (b) La conclusion établie conformément à la Norme ISA 450 sur le fait que les anomalies non corrigées prises individuellement ou cumulées sont, ou non, significatives¹² ; et
- (c) Les évaluations requises par les paragraphes 12–15.
12. L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction. (Voir par. A1 – A3)
13. L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des dispositions du référentiel comptable applicable :
- (a) Les états financiers décrivent de manière appropriée les méthodes comptables retenues et appliquées ; pour ce faire, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence des méthodes comptables pour l'entité et apprécier si elles ont été présentées d'une manière intelligible ; (Voir par. A4)
- (b) Les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ;
- (c) Les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ;
- (d) Les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ; pour ce faire, l'auditeur doit apprécier si :
- Les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été, et si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée ;
 - Les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui affecte la bonne compréhension des éléments présentés ; (Voir par. A5)
- (e) Les états financiers fournissent une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers ; et (Voir par. A6)

¹¹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphe 26.

¹² Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 11.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- (f) La terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est appropriée.
14. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'appréciation requise par les paragraphes 12–13 doit également inclure le fait de déterminer si ces états financiers donnent une présentation sincère. Dans le cadre de cette appréciation, l'auditeur doit prendre en considération : (Voir par. A7-A9)
- (a) La présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers ; et
- (b) Si les états financiers, reflètent les opérations et les événements les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.
15. L'auditeur doit apprécier si les états financiers mentionnent ou décrivent le référentiel comptable applicable de manière appropriée. (Voir par. A10-A15)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable.
17. Lorsque l'auditeur :
- (a) Conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
- (b) N'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives,
- il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée).
18. Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et de la façon dont le point est résolu, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). (Voir par. A16)
19. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si, dans des situations extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction de la manière dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient d'en faire état dans son rapport d'audit, et comment. (Voir par. A17)

Rapport de l'auditeur

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

20. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite. (Voir par. A18 – A19)

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

Titre

21. Le rapport de l'auditeur doit comporter un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant. (Voir par. A20)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission. (Voir par. A21)

Opinion de l'auditeur

23. La première section du rapport de l'auditeur doit inclure l'opinion de l'auditeur et doit être intitulée « Opinion ».

24. La section « Opinion » du rapport de l'auditeur doit également :

- (a) Identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
- (b) Mentionner que les états financiers ont été audités ;
- (c) Identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
- (d) Renvoyer aux notes aux états financiers, y compris le résumé des principales méthodes comptables ; et
- (e) Spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers. (Voir par. A22 – A23)

25. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne prescrive une autre rédaction, utiliser l'une des formulations suivantes qui sont considérées comme équivalentes :

- (a) A notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, [...] conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
- (b) A notre avis, les états financiers ci-joints donnent une image fidèle de [...] conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir par. A24 – A31)

26. Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers qui y sont joints sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable]. (Voir Par. A26-A31)

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

27. Lorsque le référentiel comptable applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les IFRS édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales (*International Accounting Standards Board*, IASB) ou les Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS) édictées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB), l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé.

Fondement de l'opinion

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section placée immédiatement après la section « Opinion » et intitulée « Fondement de l'opinion » qui : (Voir par. A32)
- (a) Indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit ; (Voir par. A33)
 - (b) Renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des Normes ISA ;
 - (c) Inclut une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a satisfait aux autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. La déclaration doit indiquer le pays d'origine des règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du *Code de déontologie des professionnels comptables* publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) ; et (Voir par. A34 – A39)
 - d) Indique s'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité d'exploitation

29. Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)¹³.

Points clés de l'audit

30. Dans le cas de l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les points clés de l'audit, conformément à la Norme ISA 701.
31. Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire, il doit le faire conformément à la Norme ISA 701. (Voir par. A40-A42)

¹³ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphes 21–23.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Autres informations

32. Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 720 (Révisée).¹⁴

Responsabilités relatives aux états financiers

33. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée « Responsabilités de la direction relatives aux états financiers ». Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée. (Voir par. A44)

34. Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction pour ce qui concerne : (Voir par. A45-A48)

(a) L'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et

(b) L'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation¹⁵, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, le cas échéant la communication d'informations sur les points concernant la continuité d'exploitation. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des situations où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée. (Voir par. A48)

35. Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 34. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des « personnes constituant le gouvernement d'entreprise », ou tout autre terme approprié dans le contexte juridique du pays. (Voir par. A49)

36. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à « l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

¹⁴ Norme ISA 720 (Révisée), *Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations*.

¹⁵ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphe 2.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

37. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers ».

38. Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Voir par. A50)

(a) Indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :

(i) D'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et

(ii) D'émettre un rapport d'audit contenant son opinion ; (Voir par. A51)

(b) Indiquer que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante ; et

(c) Indiquer que les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et :

(i) Soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci¹⁶ ;

(ii) Soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif conformément au référentiel comptable applicable. (Voir par. A53)

39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)

(a) Indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ; et

(b) Donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :

(i) Identifier et évaluer les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques et recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la

¹⁶ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;

- (ii) Prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité dans le cadre de l'audit des états financiers, l'auditeur doit omettre la partie de phrase disant que la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;
 - (iii) Apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
 - (iv) Tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de son rapport d'audit. Des événements ou conditions futurs pourraient cependant amener l'entité à cesser son exploitation ;
 - (v) Apprécier, dans le cas où les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécier si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère ;
- (c) Lorsque la Norme ISA 600¹⁷s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en indiquant que :
- (i) Les responsabilités de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des

¹⁷ Norme ISA 600, *Aspects Particuliers : Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

entités ou activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe ;

(ii) L'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe ; et

(iii) L'auditeur assume l'entière responsabilité de son opinion d'audit.

40. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)

(a) Indiquer qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et ses constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne qu'il aurait relevée lors de son audit ;

(b) Lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées ; et

(c) Lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les points clés de l'audit sont communiqués conformément à la Norme ISA 701, indiquer qu'il détermine, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et sont par conséquent les points clés de l'audit. Il décrit ces points dans son rapport d'audit, à moins que la loi ou la réglementation n'en interdisent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer un tel point dans son rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. (Voir par. A53)

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers

41. La description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers requise par les paragraphes 39–40 doit : (Voir par. A54)

(a) Se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur ;

(b) Être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur ; ou (Voir par. A55–A57)

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- (c) Être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site internet d'une autorité compétente, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Voir par. A54, A56-A57)

42. Lorsque l'auditeur fait un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant une description des responsabilités qui lui incombent, il doit déterminer si cette description répond aux diligences requises par les paragraphes 39-40 de la présente norme ISA et n'est pas incohérente avec celles-ci. (Voir par. A56)

Autres obligations de communication dans le rapport

43. Lorsque l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit sur les états financiers d'autres obligations complémentaires à celles prévues par les Normes ISA, il doit rendre compte de ces autres obligations dans une partie séparée de son rapport portant le titre « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires », ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport, à moins que ces autres obligations de communication se rapportent aux mêmes sujets que ceux dont la communication est requise dans le rapport selon les Normes ISA, auquel cas elles peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les Normes ISA. (Voir par. A58-A60)

44. Lorsque d'autres obligations de communication sont présentées dans la même section que celle comprenant les éléments requis par les Normes ISA, l'auditeur doit clairement distinguer ces autres obligations de celles qui lui incombent en vertu des Normes ISA. (Voir par. A60)

45. Lorsque le rapport de l'auditeur comporte une partie séparée sur d'autres obligations de communication, les diligences requises par les paragraphes 21 à 40 de la présente Norme ISA, doivent figurer dans une partie intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ». Le « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » doit venir après le « Rapport sur l'audit des états financiers ». (Voir par. A60)

Nom de l'associé responsable de la mission

46. Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. Dans les rares circonstances où l'auditeur n'a pas l'intention de mentionner dans son rapport d'audit le nom de l'associé responsable de la mission, l'auditeur doit s'en entretenir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour les informer de son appréciation quant à la probabilité et à la gravité de ce risque pour la sécurité d'une personne. (Voir par. A61-A63)

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Signature de l'auditeur

47. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Voir par. A64-A65)

Adresse de l'auditeur

48. Le rapport de l'auditeur doit indiquer l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

Date du rapport de l'auditeur

49. L'auditeur doit dater son rapport d'audit à une date qui ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que : (Voir par. A66-A69)

- (a) Tous les états qui composent les états financiers, et les informations fournies y figurant, ont été établis ; et
- (b) Les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation

50. Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir par. A70-A71)

- (a) Un titre ;
- (b) Un destinataire, selon les exigences de la mission ;
- (c) Une section « Opinion » contenant l'expression de l'opinion sur les états financiers et une référence au référentiel comptable applicable utilisé pour l'établissement des états financiers (y compris l'identification du pays d'origine du référentiel comptable lorsqu'il est différent des Normes Internationales d'Information Financière ou des Normes Comptables Internationales du Secteur Public, voir paragraphe 27) ;
- (d) Une identification des états financiers de l'entité qui ont été audités ;
- (e) Une déclaration de l'auditeur précisant qu'il est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a rempli les autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. En outre, la déclaration doit indiquer le pays d'où proviennent les autres règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de l'IESBA ;
- (f) Le cas échéant, une section qui tient compte des obligations de communication du paragraphe 22 de la Norme ISA 570 (Révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- (g) Le cas échéant, une section « Fondement de l'opinion avec réserve [ou de l'opinion défavorable] » qui tient compte des obligations de communication du paragraphe 23 de la Norme ISA 570 (Révisée) et qui n'est pas incompatible avec celles-ci ;
- (h) Le cas échéant, une section comprenant les informations requises par la Norme ISA 701 ou d'autres informations supplémentaires relatives à l'audit qui sont prescrites par la loi ou la réglementation, dès lors que cette section couvre les obligations de communication de la Norme ISA 701¹⁸ et que ces informations supplémentaires ne sont pas incompatibles avec les obligations de communication de la Norme ISA 701 ; (Voir par. A72-A75)
- (i) Le cas échéant, une section qui traite des obligations de communication requises au paragraphe 24 de la Norme ISA 720 (Révisée) ;
- (j) Une description des responsabilités de la direction relatives à l'audit de l'établissement des états financiers et une identification des responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Cette description doit satisfaire aux obligations de communication des paragraphes 33–36 et ne pas être incompatible avec celles-ci ;
- (k) Un renvoi aux normes internationales d'audit et à la loi ou la réglementation et une description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers. Cette description doit satisfaire aux obligations de communication des paragraphes 37–40 et ne pas être incompatible avec celles-ci ; (Voir par. A50-A53)
- (l) Dans le cas de l'audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée, le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne ;
- (m) La signature de l'auditeur ;
- (n) L'adresse de l'auditeur ;
- (o) La date du rapport de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur lorsque l'audit a été effectué à la fois selon des normes nationales d'audit d'un pays et les Normes Internationales d'Audit.

51. Un auditeur peut être tenu d'effectuer un audit selon les normes d'un pays particulier (« normes nationales d'audit »), et s'être également conformé aux Normes ISA dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur peut faire référence aux Normes Internationales d'Audit en plus des normes nationales d'audit, mais l'auditeur ne doit le faire que dans les cas où : (Voir par. A76-A77)

¹⁸ Norme ISA 701, paragraphes 11–16.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- (a) Il n'existe pas de conflit entre les diligences requises par les normes nationales d'audit et celles requises par les Normes ISA qui le conduirait (i) à se forger une opinion différente, ou (ii) à ne pas inclure dans son rapport de paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points qui, en la circonstance, serait requis par les Normes ISA ; et
- (b) Son rapport d'audit comprend, au minimum, chacun des éléments énumérés au paragraphe 50(a)–(o) lorsque ce rapport suit la présentation et la rédaction prévues par les normes nationales d'audit. Toutefois, la référence à « la loi ou à la réglementation » visée au paragraphe 50(k) doit être comprise comme visant les normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit donc mentionner les normes nationales d'audit.
52. Lorsque le rapport de l'auditeur se réfère à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes Internationales d'Audit, le rapport doit préciser le pays d'origine des normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par. A78-A84)

53. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable sont présentées conjointement avec les états financiers audités, l'auditeur doit apprécier si, selon son jugement professionnel, les informations supplémentaires font malgré tout partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Lorsqu'elles font partie intégrante des états financiers, les informations supplémentaires doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.
54. Lorsque des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel comptable applicable ne sont pas considérées comme faisant partie intégrante des états financiers audités, l'auditeur doit apprécier si ces informations sont présentées de manière à les distinguer clairement et suffisamment des états financiers audités. Dans le cas contraire, l'auditeur doit demander à la direction de modifier la façon dont ces informations supplémentaires non auditées sont présentées. Si la direction s'y refuse, l'auditeur doit identifier les informations supplémentaires non auditées et expliquer dans son rapport d'audit que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.

Modalités d'application et autres informations explicatives**Aspects qualitatifs des méthodes comptables suivies par l'entité** (Voir par. 12)

- A1. La direction exerce un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- A2. La Norme ISA 260 (Révisée) explicite les aspects qualitatifs des méthodes comptables¹⁹. Lors de son examen des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, l'auditeur peut avoir connaissance de biais possibles introduits par la direction dans l'exercice de ses jugements. Il peut conclure que l'incidence cumulée d'un manque de neutralité et d'anomalies non corrigées conduit à ce que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives. Font partie des indices traduisant un manque de neutralité pouvant avoir une incidence sur l'évaluation de l'auditeur pour déterminer si les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives :
- La correction sélective d'anomalies signalées à la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies ayant pour effet d'augmenter le résultat, mais omission de celles visant à le diminuer) ;
 - Des biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables.
- A3. La Norme ISA 540 traite des biais possibles introduits par la direction en procédant aux estimations comptables²⁰. Des indices de biais possibles introduits par la direction ne constituent pas en soi des anomalies dont l'auditeur peut tirer des conclusions sur le caractère raisonnable d'estimations comptables individuelles. Ils peuvent, toutefois, avoir une incidence sur son appréciation lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Caractère approprié des informations fournies dans les états financiers sur les méthodes comptables (Voir par. 13 (a))

- A4. Pour apprécier si les états financiers fournissent des informations appropriées sur les principales méthodes comptables retenues et appliquées, l'auditeur considère notamment :
- Si toutes les informations à fournir relatives aux principales méthodes comptables requises par le référentiel comptable applicable l'ont bien été ;
 - Si les informations relatives aux principales méthodes comptables qui ont été fournies sont pertinentes et, par conséquent, reflètent comment les critères de comptabilisation, d'évaluation et de présentation du référentiel comptable applicable ont été appliqués aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers dans le contexte propre aux activités de l'entité et à son environnement ; et

¹⁹ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, Annexe 2.

²⁰ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphe 21.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- La clarté avec laquelle les principales méthodes comptables ont été présentées.

Pertinence, fiabilité, comparabilité et intelligibilité des informations présentées dans les états financiers (Voir par. 13 (d))

A5. Pour évaluer l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers, l'auditeur considère notamment si :

- Les informations fournies dans les états financiers sont présentées avec clarté et concision ;
- Les informations importantes (par exemple, des informations spécifiques à l'entité ayant une valeur pour les utilisateurs) sont bien mises en évidence dans les états financiers, et si les informations fournies font l'objet de renvois appropriés de sorte que l'identification des informations nécessaires ne pose pas de difficultés importantes aux utilisateurs.

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers (Voir par. 13 (e))

A6. Il est usuel que les états financiers établis conformément à un référentiel comptable à usage général présentent la situation financière d'une entité, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Pour apprécier, au regard du référentiel comptable applicable, si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs présumés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, l'auditeur prend notamment en considération les éléments suivants :

- Dans quelle mesure les données communiquées dans les états financiers sont pertinentes et propres à la situation de l'entité; et
- La question de savoir si les informations fournies sont adéquates pour aider les utilisateurs à comprendre :
 - La nature et l'étendue des actifs et des passifs potentiels de l'entité résultant d'opérations ou d'événements qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation (ou aux critères de décomptabilisation) établis par le référentiel comptable applicable ;
 - La nature et l'étendue des risques d'anomalies significatives résultant d'opérations ou d'événements ;
 - Les méthodes appliquées et les jugements et hypothèses retenus, ainsi que les changements y ayant été apportés, qui ont une incidence sur les montants présentés ou mentionnés par ailleurs dans les états financiers, y compris les analyses de sensibilité pertinentes.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Déterminer si les états financiers sont présentés sincèrement (Voir par. 14)

- A7. Certains référentiels comptables reconnaissent explicitement ou implicitement le principe de présentation sincère²¹. Comme l'indique le paragraphe 7 (b) de la présente Norme ISA, un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère²² comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais reconnaît aussi explicitement ou implicitement qu'il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel²³.
- A8. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour apprécier si les états financiers sont présentés sincèrement, tant sur le plan de la présentation que des informations fournies. Cette appréciation prend en compte certains éléments tels que les faits et circonstances propres à l'entité, y compris les changements y afférents, et se fonde sur la compréhension qu'a l'auditeur de l'entité ainsi que sur les éléments probants recueillis lors de l'audit. L'appréciation tient également compte, par exemple, des informations à fournir pour donner une présentation sincère compte tenu d'éléments qui pourraient être significatifs (en général, les anomalies sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs des états financiers en se fondant sur les états financiers pris dans leur ensemble), comme l'incidence de l'évolution des obligations d'information financière ou du contexte économique.
- A9. Pour évaluer si les états financiers sont présentés sincèrement, l'auditeur peut notamment s'entretenir avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de connaître leur point de vue sur les raisons ayant motivé le choix d'une présentation spécifique et sur les autres modes de présentation envisagés. Les entretiens peuvent porter par exemple sur les points suivants :
- Le degré selon lequel les montants présentés dans les états financiers sont regroupés ou ventilés, et si la présentation des montants ou des informations altère la lecture des informations utiles ou conduit à une information trompeuse ;

²¹ Par exemple, les Normes internationales d'information financière (IFRS) indiquent que la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges.

²² Norme ISA 200, paragraphe 13 (a).

²³ Par exemple, les IFRS exigent que l'entité fournisse des informations supplémentaires lorsque le simple respect des dispositions particulières des IFRS ne permet pas aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière (Norme comptable internationale IAS 1 Présentation des états financiers, paragraphe 17(c)).

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- La cohérence avec les pratiques appropriées du secteur, ou si des dérogations à ces pratiques sont pertinentes, et donc justifiées, compte tenu de la situation de l'entité.

Description du référentiel comptable applicable (Voir par. 15)

- A10. Ainsi que l'explique la Norme ISA 200, l'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, requiert d'inclure dans les états financiers²⁴ une description pertinente du référentiel comptable applicable. Cette description informe les utilisateurs des états financiers du référentiel comptable utilisé pour leur établissement.
- A11. Une description indiquant que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable applicable particulier est appropriée seulement dans les cas où ces états financiers respectent toutes les dispositions de ce référentiel en vigueur durant toute la période couverte par ceux-ci.
- A12. Une description du référentiel comptable applicable qui comporte un langage approximatif ou vague (par exemple, « les états financiers sont substantiellement en conformité avec les Normes Internationales d'Information Financière ») ne donne pas une description pertinente de ce référentiel dès lors qu'elle peut induire en erreur les utilisateurs des états financiers.

Référence à plus d'un référentiel comptable

- A13. Dans certains cas, les états financiers peuvent indiquer qu'ils ont été établis conformément à deux référentiels comptables (par exemple, le référentiel national et les IFRS). Ceci peut résulter du fait que la direction est tenue, ou a choisi, d'établir les états financiers conformément à ces deux référentiels ; dans cette situation, les deux référentiels constituent des référentiels comptables applicables. Cette description est appropriée seulement dans les cas où les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement. Pour être considérés comme ayant été établis conformément aux deux référentiels, il est nécessaire que les états financiers soient en conformité simultanément avec les deux référentiels sans qu'il soit nécessaire de présenter un état de rapprochement. Dans la pratique, la conformité simultanée avec deux référentiels est peu probable à moins que le pays ait adopté l'autre référentiel (par exemple, les IFRS) en tant que référentiel national, ou ait éliminé toutes les difficultés pour s'y conformer.
- A14. Des états financiers qui sont établis conformément à un référentiel comptable et qui comportent une note ou un état supplémentaire de rapprochement des résultats avec ceux qui auraient été présentés selon un autre référentiel, ne sont pas établis

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes A4-A5.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

conformément à cet autre référentiel. La raison est que les états financiers ne présentent pas toutes les informations requises conformément à cet autre référentiel.

- A15. Les états financiers peuvent, toutefois, être établis conformément à un référentiel comptable applicable et, en plus, décrire dans les notes aux états financiers dans quelle mesure ils sont également en conformité avec un autre référentiel (par exemple, des états financiers établis conformément à un référentiel comptable national qui décrivent également dans quelle mesure ils sont en conformité avec les IFRS). Une telle description peut constituer une information financière supplémentaire comme explicité au paragraphe 54, et elle est couverte par l'opinion de l'auditeur si elle ne peut être clairement distinguée des états financiers.

Forme de l'opinion

- A16. Il peut exister des cas où les états financiers, bien qu'établis conformément aux dispositions d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, ne parviennent pas à donner une présentation sincère. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité d'inclure des informations supplémentaires dans les états financiers au-delà de celles exigées par le référentiel ou, dans des cas extrêmement rares, de s'écarter d'une disposition de ce référentiel afin d'aboutir à une présentation sincère des états financiers. (Voir par. 18)
- A17. Il sera extrêmement rare pour l'auditeur de considérer que des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité sont trompeurs si, en application de la Norme ISA 210, il a considéré ce référentiel comme étant acceptable²⁵. (Voir par. 19)

Rapport de l'auditeur (Voir par. 20)

- A18. Un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou émis sur un support électronique.
- A19. L'Annexe de la présente Norme ISA donne des exemples de rapports de l'auditeur sur les états financiers, comprenant les éléments mentionnés aux paragraphes 21-49. La présente Norme ISA ne contient pas de diligences requises concernant l'ordre de présentation des éléments du rapport de l'auditeur, sauf pour les sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ». Elle requiert toutefois l'utilisation d'intitulés précis qui visent à rendre les rapports de l'auditeur émis dans le cadre d'audits réalisés conformément aux Normes ISA plus faciles à reconnaître, surtout dans les cas où l'ordre des éléments du rapport de l'auditeur n'est pas le même que celui proposé dans l'exemple de rapport de l'auditeur fourni en annexe de la présente Norme ISA.

²⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(a).

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

Titre (Voir par. 21)

A20. Un titre indiquant que le rapport est celui d'un auditeur indépendant, par exemple « Rapport de l'auditeur indépendant », distingue le rapport de l'auditeur indépendant de rapports émis par d'autres personnes.

Destinataire (Voir par. 22)

A21. La loi, la réglementation ou les termes de la mission peuvent préciser le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Ce rapport est normalement destiné à ceux pour qui il est préparé ; il s'agira souvent des actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité dont les états financiers ont fait l'objet d'un audit.

Opinion de l'auditeur (Voir par. 24-26)

Renvoi aux états financiers qui ont été audités

A22. Le rapport de l'auditeur indique, par exemple, que l'auditeur a effectué un audit des états financiers de l'entité, qui comprennent [mention de l'intitulé de chaque état financier composant le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel comptable applicable, en spécifiant la date de clôture ou la période couverte par chaque état] ainsi que les notes aux états financiers comprenant un résumé des principales méthodes comptables.

A23. Lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, comme un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation le permet, d'identifier les numéros des pages auxquelles les états financiers audités sont présentés. Cela aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

« Présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle »

A24. Les expressions « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » et « donnent une image fidèle » sont considérées comme étant équivalentes. L'utilisation de l'expression « présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs », ou « donnent une image fidèle », relève de la loi ou de la réglementation régissant l'audit des états financiers dans un pays donné, ou de pratiques généralement admises dans ce pays. Lorsque la loi ou la réglementation requiert l'utilisation d'une rédaction différente, ceci n'affecte pas l'obligation faite à l'auditeur par le paragraphe 14 de la présente Norme ISA d'apprécier la présentation sincère des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- A25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée, il n'est pas approprié d'utiliser des expressions comme «selon l'explication qui précède» ou «sous réserve de» au sujet de l'opinion, car elles laissent sous-entendre que l'opinion est conditionnelle, atténuée ou modifiée.

Description des états financiers et des points qui y sont présentés

- A26. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel comptable applicable. Par exemple, dans le cas de nombreux référentiels à usage général, les états financiers peuvent comprendre un état de la situation financière, un état du résultat global, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie, et des notes, qui comprennent habituellement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Dans certains pays, d'autres informations supplémentaires peuvent être considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.
- A27. Dans le cas d'états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'opinion de l'auditeur indique que les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle de ce qu'ils sont censés présenter ; par exemple, dans le cas d'états financiers établis selon les IFRS, il s'agit de la situation financière de l'entité à la date de fin de période ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date. Par conséquent, lorsque les IFRS constituent le référentiel comptable applicable, les [...] que l'on trouve au paragraphe 25 et ailleurs dans la présente norme ISA sont destinés à être remplacés par le libellé fourni en italique dans la phrase précédente; ou, lorsqu'il s'agit d'un autre référentiel comptable applicable, à être remplacés par un libellé qui décrit les points que les états financiers sont censés présenter.

Description du référentiel comptable applicable et de la manière dont il peut affecter l'opinion de l'auditeur

- A28. L'identification du référentiel comptable applicable dans l'opinion de l'auditeur a pour objet d'informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel son opinion est exprimée ; cette identification n'est pas censée limiter l'évaluation exigée par le paragraphe 14. Le référentiel comptable applicable est identifié par des termes tels que :
- « ... conformément aux Normes Internationales d'Information Financière » ou
« ... conformément aux principes comptables généralement admis en ... [pays] ».
- A29. Lorsque le référentiel comptable applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des dispositions législatives ou réglementaires, celui-ci est identifié par des termes tels que « ... conformément aux Normes Internationales d'Information Financière et aux dispositions de la loi sur les sociétés de [pays] ». La

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Norme ISA 210 traite des circonstances où il existe des conflits entre les normes d'information financière et les dispositions législatives ou réglementaires²⁶.

A30. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A13, les états financiers peuvent être établis conformément à deux référentiels comptables, qui sont donc tous deux les référentiels comptables applicables. De ce fait, chaque référentiel est considéré séparément lorsque l'auditeur forge son opinion sur les états financiers, et cette opinion, en application des paragraphes 25–27, se réfère à ces deux référentiels de la manière suivante :

- (a) Si les états financiers sont en conformité avec chacun des référentiels pris individuellement, deux opinions sont exprimées : la première sur le fait que les états financiers sont établis conformément à l'un des deux référentiels comptables applicables (par exemple le référentiel national), la seconde sur le fait que les états financiers sont établis conformément à l'autre référentiel comptable applicable (par exemple les **IFRS**). Ces deux opinions peuvent être formulées séparément ou dans une même phrase (par exemple : les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux principes comptables généralement admis dans [pays] et aux **IFRS**) ;
- (b) Si les états financiers sont en conformité avec l'un des deux référentiels mais pas avec l'autre, une opinion non modifiée peut être exprimée selon laquelle les états financiers sont établis conformément à l'un des référentiels (par exemple le référentiel national), mais une opinion modifiée est alors exprimée au regard de l'autre référentiel (par exemple les **IFRS**) selon la Norme ISA 705 (Révisée).

A31. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A15, les états financiers peuvent être en conformité avec le référentiel comptable applicable et, en plus, fournir une information sur l'étendue de leur conformité avec un autre référentiel comptable. Cette information supplémentaire est couverte par l'opinion de l'auditeur si elle ne peut être clairement distinguée des états financiers (Voir les paragraphes 53–54 et leurs modalités d'application dans les paragraphes A78–A84). Par conséquent,

- (a) Si l'information fournie concernant la conformité avec l'autre référentiel est trompeuse, une opinion modifiée est exprimée selon la Norme ISA 705 (Révisée) ;
- (b) Si l'information fournie n'est pas trompeuse et que l'auditeur considère qu'elle est d'une importance telle qu'elle est fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, un paragraphe d'observation est ajouté au

²⁶ Norme ISA 210, paragraphe 18.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

rapport selon la Norme ISA 706 (Révisée), pour attirer l'attention sur cette information.

Fondement de l'opinion (Voir par. 28)

- A32. La section « Fondement de l'opinion » fournit des éléments de contexte importants sur l'opinion de l'auditeur. Par conséquent, la présente Norme ISA requiert que cette section soit placée immédiatement après la section « Opinion » dans le rapport de l'auditeur.
- A33. La référence aux normes suivies indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été réalisé selon des normes établies.

Règles d'éthique pertinentes (Voir par. 28 (c))

- A34. L'indication du pays d'où proviennent les règles d'éthique pertinentes permet d'accroître la transparence des règles qui s'appliquent à la mission d'audit en particulier. La Norme ISA 200 explique que les règles d'éthique pertinentes comprennent généralement les Sections A et B du Code de l'IESBA relatives à l'audit d'états financiers, ainsi que les règles nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.²⁷ Lorsque les règles d'éthique pertinentes comprennent celles du Code de l'IESBA, il peut aussi être fait référence à celui-ci. Si toutes les règles d'éthique pertinentes applicables à l'audit sont contenues dans le Code de l'IESBA, alors il n'est pas nécessaire d'indiquer le pays d'où proviennent les règles.
- A35. Dans certains pays, les règles d'éthique pertinentes peuvent provenir de différentes sources, telles que des codes d'éthique et d'autres règles ou exigences prévues par la loi et la réglementation. Lorsque les règles d'indépendance et autres règles d'éthique pertinentes proviennent d'un petit nombre de sources, l'auditeur peut choisir de nommer ces sources (il peut, par exemple, donner le titre du code, de la règle ou du règlement applicable dans le pays), ou employer un terme qui est bien compris de tous et qui résume adéquatement ces sources (par exemple, les exigences en matière d'indépendance pour l'audit des entités non cotées au pays X).
- A36. La législation, la réglementation, les normes d'audit nationales ou les termes de la mission d'audit peuvent exiger de l'auditeur qu'il fournisse dans son rapport d'audit des informations plus précises sur les sources des règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit des états financiers, notamment celles relatives à l'indépendance.
- A37. Pour définir l'étendue de l'information à fournir dans le rapport de l'auditeur dans les cas où il existe différentes sources de règles d'éthique pertinentes concernant l'audit

²⁷ Norme ISA 200, paragraphe A16.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

des états financiers, il est important que l'équilibre entre la transparence et le risque d'obscurcir d'autres informations utiles fournies dans son rapport d'audit soit pris en considération.

Aspects particuliers concernant l'audit de groupe

- A38. Dans le cas d'un audit de groupe, lorsqu'il existe différentes sources de règles d'éthique pertinentes, notamment celles relatives à l'indépendance, le pays dont il est fait mention dans le rapport de l'auditeur est généralement celui d'où proviennent les règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit du groupe. Il en est ainsi car les auditeurs des composants sont également soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit de groupe.²⁸
- A39. Les Normes ISA n'établissent pas d'exigences d'indépendance ou éthiques particulières pour les auditeurs, y compris les auditeurs de composants, et ne viennent donc pas étendre ou remplacer les règles d'indépendance du Code de l'IESBA ou d'autres règles d'éthique auxquelles est soumise l'équipe affectée à l'audit de groupe. Les Normes ISA ne requièrent pas non plus que l'auditeur d'un composant soit dans tous les cas soumis aux mêmes règles spécifiques d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit de groupe. Ainsi, dans le contexte d'un audit de groupe, les règles d'éthique pertinentes, notamment celles relatives à l'indépendance, peuvent donc être complexes. La Norme ISA 600²⁹ fournit des modalités d'application aux auditeurs qui effectuent des travaux sur les informations financières du composant pour les besoins de l'audit de groupe, notamment dans les situations où l'auditeur du composant ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit de groupe.

Points clés de l'audit (Voir par. 31)

- A40. La loi ou la réglementation peut exiger la communication des points clés de l'audit dans le cas des audits d'entités autres que des entités cotées, notamment des entités qui sont considérées, de par la loi ou la réglementation, comme des entités d'intérêt public.
- A41. L'auditeur peut également choisir de communiquer les points clés de l'audit pour d'autres entités, y compris celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple, dès lors que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. De telles entités peuvent être par exemple les institutions financières (comme les banques, les compagnies d'assurance et les fonds de pension) ou d'autres entités comme les organismes de bienfaisance.

²⁸ Norme ISA 600, paragraphe A37.

²⁹ Norme ISA 600, paragraphes 19-20.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

A42. La Norme ISA 210 requiert que l'auditeur convienne des termes de la mission d'audit avec la direction et, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et elle explique que les rôles respectifs de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en matière d'accord sur les termes de la mission d'audit de l'entité dépend de la structure de gouvernance de celle-ci et de la loi ou de la réglementation concernée³⁰. La Norme ISA 210 requiert également que la lettre de mission, ou une autre forme d'accord écrit, précise la forme et le contenu prévus des rapports qui seront émis par l'auditeur.³¹ En outre, la Norme ISA 210³² explique que, lorsque l'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit, il peut être utile qu'il mentionne la possibilité de le faire dans les termes de la mission d'audit et, dans certains pays, cette mention peut être requise pour conserver cette faculté.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A43. Il n'est pas habituel d'avoir des sociétés cotées dans le secteur public. Cependant, les entités du secteur public peuvent être importantes en raison de leur taille, de leur complexité, ou d'aspects d'intérêt public. En pareil cas, l'auditeur d'une entité du secteur public peut être tenu par la loi ou la réglementation, ou peut choisir pour une autre raison, de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit.

Responsabilités relatives aux états financiers (Voir par. 33-34)

A44. La Norme ISA 200 explique le postulat des responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur lequel repose la réalisation d'un audit conformément aux Normes ISA³³. La direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement, acceptent la responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, celle de leur présentation sincère. La direction accepte également la responsabilité en matière de contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. La description des responsabilités de la direction énoncée dans le rapport de l'auditeur fait état de ces deux responsabilités, car elle permet d'expliquer aux utilisateurs le postulat sur lequel repose la réalisation d'un audit. La Norme ISA 260 (Révisée) utilise l'expression « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pour décrire les personnes ou organes ayant la responsabilité de surveiller l'entité, et fournit

³⁰ Norme ISA 210, paragraphes 9 et A22.

³¹ Norme ISA 210, paragraphe 10.

³² Norme ISA 210, paragraphe A25.

³³ Norme ISA 200, paragraphe 13 (j).

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

des explications sur les différentes structures de gouvernance selon les pays et selon l'entité.

- A45. Dans certaines situations, il peut être approprié de la part de l'auditeur d'ajouter un complément à la description des responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise visée aux paragraphes 34-35 pour faire état de responsabilités supplémentaires qui sont pertinentes pour l'établissement des états financiers compte tenu du contexte du pays concerné ou de la nature de l'entité.
- A46. La Norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il convienne avec la direction des responsabilités qui incombent à celle-ci et qu'il les consigne dans la lettre de mission ou sous une autre forme d'accord écrit³⁴. La Norme ISA 210 offre une certaine latitude à cet égard en expliquant que, lorsque la loi ou la réglementation fixe les responsabilités de la direction en matière d'information financière et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut déterminer que la loi ou la réglementation définit des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles visées dans la Norme ISA 210. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser les termes de la loi ou de la réglementation pour les décrire dans la lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit. Ces termes peuvent alors être également utilisés dans le rapport de l'auditeur pour décrire les responsabilités comme le requiert le paragraphe 34 (a) de la présente Norme ISA. Dans les autres circonstances, y compris lorsque l'auditeur décide de ne pas utiliser les termes de la loi ou de la réglementation dans la lettre de mission, le libellé du paragraphe 34 (a) de la présente Norme ISA est utilisé. En plus d'inclure dans son rapport la description des responsabilités de la direction qui est requise par le paragraphe 34, l'auditeur peut renvoyer à une description plus détaillée de ces responsabilités (par exemple, dans le rapport annuel de l'entité ou sur le site internet d'une autorité compétente).
- A47. Dans certains pays, la loi ou la réglementation fixant les responsabilités de la direction peuvent mentionner expressément une responsabilité concernant le caractère adéquat des documents et enregistrements comptables ou du système comptable. Comme les documents, les enregistrements et les systèmes font partie intégrante du contrôle interne (défini dans la Norme ISA 315 (Révisée)³⁵), ils ne sont pas mentionnés expressément dans les descriptions fournies dans la Norme ISA 210 et le paragraphe 34.
- A48. L'annexe de la présente Norme ISA fournit des exemples de l'application des diligences requises par le paragraphe 34 (b) dans les cas où les IFRS constituent le

³⁴ Norme ISA 210, paragraphe 6 (b) (i) – (ii).

³⁵ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphe 4 (c).

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

référentiel comptable applicable. Si un autre référentiel est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les exemples en annexe de la présente Norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel comptable applicable dans les circonstances.

Surveillance du processus d'élaboration de l'information financière (Voir par. 35)

A49. Lorsqu'une partie, mais non la totalité, des personnes prenant part à la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière participe également à l'établissement des états financiers, il peut être nécessaire de modifier la description requise par le paragraphe 35 de la présente Norme ISA afin de refléter adéquatement les circonstances propres à l'entité. Lorsque les mêmes personnes sont à la fois responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière et responsables de l'établissement des états financiers, il n'est pas nécessaire de mentionner les responsabilités de surveillance.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers (Voir par. 37-40)

A50. La description des responsabilités de l'auditeur requise par les paragraphes 37-40 de la présente Norme ISA peut être adaptée pour mieux refléter la nature précise de l'entité, par exemple, lorsque le rapport de l'auditeur porte sur des états financiers consolidés. L'exemple 2 fourni en annexe de la présente Norme ISA illustre la façon dont cette description peut être adaptée.

Objectifs de l'auditeur (Voir par. 38 (a))

A51. Le rapport de l'auditeur explique que les objectifs de l'auditeur sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport de l'auditeur contenant son opinion. Ces objectifs sont différents de la responsabilité de la direction, qui consiste à établir les états financiers.

Description de la notion de caractère significatif (Voir par. 38 (c))

A52. L'annexe de la présente Norme ISA donne des exemples de l'application de la diligence requise par le paragraphe 38 (c), qui consiste à fournir une description de la notion de caractère significatif, dans les cas où les IFRS constituent le référentiel comptable applicable. Si un autre référentiel applicable est utilisé, il peut être nécessaire d'adapter les exemples en annexe de la présente Norme ISA afin de refléter l'application de l'autre référentiel comptable applicable dans les circonstances.

Responsabilités de l'auditeur découlant de la Norme ISA 701 (Voir par. 40 (c))

A53. L'auditeur peut également juger utile de développer la description des responsabilités qui lui incombent en y ajoutant des informations qui vont au-delà de ce qui est requis par le paragraphe 40 (c). Par exemple, il peut faire référence à la diligence requise par le paragraphe 9 de la Norme ISA 701 pour déterminer les points ayant requis une

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

attention importante de sa part lors de l'audit, en prenant en considération les domaines qu'il considère comme présentant des risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la Norme ISA 315 (Révisée) ; les jugements importants qu'il a portés sur des aspects des états financiers qui ont impliqué des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée relative à l'estimation ; les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période.

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers (Voir par. 41, 50 (j))

A54. La présentation des informations requises par les paragraphes 39 et 40 de la présente Norme ISA dans une annexe au rapport de l'auditeur ou, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, le renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant de telles informations, peuvent être des moyens utiles pour alléger le contenu du rapport de l'auditeur. Cependant, du fait que la description des responsabilités de l'auditeur contient des informations nécessaires pour répondre aux attentes des utilisateurs à l'égard d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA, une référence est requise dans le rapport de l'auditeur pour préciser l'endroit où ces informations peuvent être consultées.

Emplacement dans une annexe (Voir par. 41 (b), 50 (j))

A55. Le paragraphe 41 permet à l'auditeur de présenter en annexe à son rapport d'audit les mentions qui sont requises par les paragraphes 39-40 et qui décrivent les responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers, pour autant que l'emplacement où se trouve l'annexe soit précisé dans le corps du rapport de l'auditeur. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à une annexe dans le rapport de l'auditeur :

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

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

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Nos responsabilités pour l'audit des états financiers sont décrites de façon plus détaillée dans l'annexe X du présent rapport de l'auditeur. Cette description, qui se trouve à [indiquer le numéro de page ou d'autres indications précises sur l'endroit où se trouve la description], fait partie intégrante de notre rapport d'audit.

Renvoi au site internet d'une autorité compétente (Voir par. 41 (c), 42)

A56. Le paragraphe 41 explique que l'auditeur peut renvoyer à une description des responsabilités de l'auditeur présentée sur le site internet d'une autorité compétente seulement si la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. Les informations qui figurent sur le site internet et qui sont intégrées au rapport de l'auditeur au moyen d'une indication précise de l'endroit où elles se trouvent peuvent décrire les travaux de l'auditeur ou, de manière plus large, le processus d'audit conformément aux Normes ISA, mais elles ne peuvent être contraires à la description requise par les paragraphes 39-40 de la présente Norme ISA. Cela signifie que la description des responsabilités de l'auditeur figurant sur le site internet peut être plus détaillée ou traiter d'autres points relatifs à l'audit des états financiers, pourvu qu'elle ne soit pas contraire aux diligences requises par les paragraphes 39-40.

A57. Une autorité compétente peut être un organisme national de normalisation en audit, une autorité de régulation, ou un organisme de supervision de l'audit. De tels organismes sont bien placés pour veiller à ce que l'information standardisée soit exacte, complète et disponible de manière permanente. Il ne serait pas judicieux pour l'auditeur de gérer un site internet de la sorte. Le texte qui suit est un exemple du renvoi à un site internet dans le rapport de l'auditeur :

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

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

Une description plus détaillée de nos responsabilités relatives à l'audit des états financiers figure sur le site internet de [Organisme], à : [adresse du site internet]. Cette description fait partie de notre rapport d'audit.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Autres obligations de communication dans le rapport (Voir par. 43-45)

- A58. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires lui imposant de rendre compte dans son rapport d'audit de certains points qui vont au-delà de l'obligation prévue par les Normes ISA. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains points s'il est amené à en avoir connaissance lors de l'audit des états financiers. De la même façon, il peut lui être demandé de réaliser et de rendre compte de procédures spécifiques supplémentaires, ou d'exprimer une opinion sur des points particuliers, tels que la tenue adéquate des documents et enregistrements comptables, du contrôle interne relatif à l'information financière ou d'autres informations. Les normes d'audit dans le pays concerné fournissent souvent des prescriptions sur ces obligations supplémentaires spécifiques de l'auditeur.
- A59. Dans certains cas, la loi ou la réglementation concernée peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de rendre compte de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états financiers. Dans d'autres cas, il peut être exigé ou permis qu'il en rende compte dans un rapport séparé.
- A60. Les paragraphes 43–45 de la présente Norme ISA permettent la présentation combinée dans le rapport de l'auditeur des autres obligations de communication et de celles qui lui incombent selon les Normes ISA, à condition qu'elles couvrent les mêmes points et que le libellé employé dans son rapport d'audit permette de distinguer clairement dans son rapport d'audit les autres obligations de communication de celles qui sont imposées par les Normes ISA. Pour établir cette distinction, l'auditeur pourrait être amené à indiquer la source des autres obligations de communication dans le rapport et préciser que ces obligations s'ajoutent à celles prévues dans les Normes ISA. Dans tous les autres cas, les autres obligations de communication dans le rapport doivent être traitées dans une section distincte intitulée «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires», ou portant un autre titre approprié à son contenu. Le paragraphe 44 requiert de l'auditeur qu'il traite des obligations de communication dans le rapport qui lui incombent selon les Normes ISA dans une section intitulée « Rapport sur l'audit des états financiers ».

Nom de l'associé responsable de la mission (Voir par. 46)

- A61. La Norme ISQC 1³⁶ requiert que le cabinet définisse des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les missions sont effectuées conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Nonobstant ces diligences requises par la Norme ISQC 1, le fait de nommer l'associé responsable de la mission dans le rapport de l'auditeur vise à

³⁶ Norme ISQC 1, Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limités, et d'autres missions d'assurance et de services connexes, paragraphe 32.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

accroître la transparence pour les utilisateurs du rapport de l'auditeur émis sur des états financiers d'une entité cotée.

- A62. Il se peut que la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit exigent que le nom de l'associé responsable de la mission figure dans le rapport de l'auditeur dans le cas d'un audit ne portant pas sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée. Il se peut également que l'auditeur, par obligation imposée par la législation, la réglementation ou par les normes nationales d'audit, ou encore de son plein gré, fournisse dans son rapport non seulement le nom de l'associé responsable de la mission, mais aussi d'autres informations permettant de mieux l'identifier, par exemple le numéro de licence professionnelle qui s'applique dans le pays dans lequel le professionnel exerce.
- A63. Dans de rares circonstances, l'auditeur peut identifier des informations ou vivre certaines expériences indiquant la probabilité d'un risque pour la sécurité d'une personne qui, en cas de publication du nom de l'associé responsable de la mission, peut exposer l'associé responsable de la mission, un autre membre de l'équipe de mission ou une autre personne étroitement liée à des préjudices corporels. Cependant, un tel risque ne comprend pas, par exemple, les risques de sanctions de nature légale, réglementaire ou professionnelle. Des entretiens avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet des circonstances susceptibles d'exposer une personne à des préjudices corporels peuvent fournir des informations supplémentaires sur la probabilité ou la gravité d'un risque important pour la sécurité de la personne. La législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit peuvent prévoir d'autres exigences qui sont pertinentes pour déterminer s'il convient d'omettre la mention du nom de l'associé responsable de la mission.

Signature de l'auditeur (Voir par. 47)

- A64. L'auditeur signe soit du nom du cabinet d'audit, soit de son propre nom ou des deux, selon les dispositions du pays concerné. Outre sa signature, l'auditeur peut être tenu, dans certains pays, de mentionner dans son rapport son titre professionnel ou le fait que lui-même, ou son cabinet, est autorisé à exercer dans ce pays par les autorités compétentes.
- A65. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut permettre l'utilisation des signatures électroniques dans le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Voir par. 49)

- A66. La date du rapport de l'auditeur informe l'utilisateur de ce rapport que l'auditeur a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a eu

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. L'obligation de l'auditeur en matière d'événements et d'opérations survenus après cette date est traitée dans la Norme ISA 560³⁷.

- A67. Comme l'auditeur donne une opinion sur les états financiers et que ceux-ci relèvent de la responsabilité de la direction, il n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis tant qu'il n'a pas obtenu ceux montrant que tous les états et les informations fournies qui composent les états financiers, ont été établis et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.
- A68. Dans certains pays, la loi ou la réglementation identifie les personnes ou les organes (par exemple les administrateurs) qui prennent la responsabilité de confirmer que tous les états et les informations fournies qui composent les états financiers ont été établis, et elle précise leur processus d'approbation. Dans de tels cas, la formalisation de cette approbation est obtenue avant de dater le rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, toutefois, le processus d'approbation n'est pas fixé par la loi ou la réglementation. Dans de tels cas, les procédures suivies par l'entité pour établir et finaliser ses états financiers sont examinées au regard de sa structure de direction et de gouvernance afin d'identifier les personnes ou les organes ayant autorité pour confirmer que tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis. Dans certains cas, la loi ou la réglementation précise le moment dans le processus d'élaboration de l'information financière à partir duquel l'audit est censé être achevé.
- A69. Dans certains pays, l'approbation finale des états financiers par les actionnaires est requise avant que ceux-ci ne soient publiés officiellement. Dans ces pays, l'approbation finale par les actionnaires n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. Au sens des Normes ISA, la date d'établissement des états financiers est la première date à laquelle les personnes ou organes ayant une autorité reconnue confirment que tous les états et les informations fournies qui composent les états financiers, ont été établis et que ces personnes ou organes ont affirmé qu'ils en prenaient la responsabilité.

Rapport de l'auditeur prescrit par la loi ou la réglementation (Voir par. 50)

- A70. La Norme ISA 200 explique que l'auditeur peut être tenu de respecter les dispositions législatives ou réglementaires en plus de celles des Normes ISA³⁸. Lorsque les différences entre les dispositions législatives ou réglementaires et celles des Normes ISA concernent seulement la présentation et la rédaction du rapport de l'auditeur, les diligences requises par le paragraphe 50(a)-(o) énumèrent les éléments que doit

³⁷ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphes 10-17.

³⁸ Norme ISA 200, paragraphe A57.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

comprendre au minimum le rapport d'audit pour permettre de faire référence aux Normes Internationales d'Audit. En pareil cas, il n'est pas nécessaire d'appliquer les diligences requises par les paragraphes 21–49 qui ne sont pas mentionnées dans le paragraphe 50(a)–(o), notamment, l'ordre de présentation requis des sections « Opinion » et « Fondement de l'opinion ».

- A71. Lorsque, dans un pays donné, les dispositions spécifiques ne sont pas en conflit avec les Normes ISA, la présentation et la rédaction requises par les paragraphes 21–49 de la présente Norme ISA permettent aux utilisateurs de reconnaître aisément le rapport de l'auditeur comme étant un rapport d'un audit effectué selon les Normes ISA.

Informations requises par la Norme ISA 701 (Voir par. 50 (h))

- A72. La loi ou la réglementation peut requérir de l'auditeur qu'il fournisse des informations supplémentaires sur l'audit réalisé, qui peuvent comprendre des informations conformes aux objectifs de la Norme ISA 701, ou prescrire la nature et l'étendue des communications sur ces points.

- A73. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation qui régit l'audit d'états financiers. Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, le rapport de l'auditeur ne peut renvoyer aux Normes ISA que si, lors de l'application de la loi ou la réglementation, la section requise par le paragraphe 50 (h) de la présente Norme ISA n'est pas incompatible avec les obligations de communication dans le rapport de la Norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport d'audit la manière dont il communique les points clés de l'audit tel que requis par la Norme ISA 701, par exemple :

- En modifiant le titre « Points clés de l'audit », lorsque la loi ou la réglementation prescrit un titre précis ;
- En expliquant la raison pour laquelle les informations exigées par la loi ou la réglementation sont fournies dans le rapport de l'auditeur, par exemple en renvoyant à la loi ou la réglementation applicable et en expliquant comment ces informations sont liées aux points clés de l'audit ;
- Lorsque la loi ou la réglementation prescrit la nature et l'étendue de la description, en ajoutant des informations supplémentaires aux informations exigées afin de présenter une description globale de chaque point clé de l'audit qui soit conforme aux diligences requises par le paragraphe 13 de la Norme ISA 701.

- A74. La Norme ISA 210 traite des situations où la loi ou la réglementation du pays concerné prescrit une présentation ou une rédaction du rapport de l'auditeur significativement différente des diligences requises par les Normes ISA en particulier pour ce qui est de l'opinion de l'auditeur. Dans ces cas, la norme ISA 210 requiert que l'auditeur apprécie :

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

(a) Si les utilisateurs pourraient mal comprendre l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers ; et, dans l'affirmative

(b) Si des explications supplémentaires fournies dans son rapport d'audit peuvent réduire le risque d'une éventuelle mauvaise compréhension.

Lorsque l'auditeur conclut que des explications supplémentaires dans son rapport d'audit ne sont pas à même de réduire le risque d'une éventuelle mauvaise compréhension, la Norme ISA 210 requiert qu'il n'accepte pas la mission d'audit, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Dans ce cas, selon la Norme ISA 210, un audit effectué conformément à une telle loi ou réglementation ne satisfait pas aux Normes ISA. En conséquence, l'auditeur n'inclut dans son rapport d'audit aucune mention que l'audit a été effectué selon les Normes ISA³⁹.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A75. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent être amené en vertu de la loi ou la réglementation à faire rapport publiquement sur certains points, soit dans le rapport de l'auditeur, soit dans un rapport complémentaire, qui peut comprendre des informations compatibles avec les objectifs de la Norme ISA 701. En pareils cas, l'auditeur peut devoir adapter dans son rapport d'audit la manière dont il communique les points clés de l'audit tel que requis par la Norme ISA 701 ou ajouter dans son rapport un renvoi au rapport complémentaire.

Rapport de l'auditeur portant sur des audits effectués à la fois selon les normes nationales d'audit d'un pays donné et les Normes Internationales d'Audit (Voir par. 51)

A76. L'auditeur peut faire référence dans son rapport d'audit à un audit effectué à la fois selon les Normes Internationales d'Audit et selon les normes nationales d'audit lorsque, en plus de se conformer aux normes nationales d'audit applicables, il respecte chacune des Normes ISA pertinentes pour l'audit⁴⁰.

A77. Une référence à la fois aux Normes Internationales d'Audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il existe un conflit entre les diligences requises par les Normes ISA et celles requises par les normes nationales d'audit qui conduirait l'auditeur à se forger une opinion différente ou à ne pas ajouter de paragraphe d'observation ou de paragraphe relatif à d'autres points qui, dans les circonstances données, serait requis par les Normes ISA. Dans un tel cas, le rapport de l'auditeur fait uniquement référence aux normes d'audit (soit aux Normes Internationales d'Information Financière, soit aux normes nationales d'audit) sur la base desquelles son rapport d'audit a été préparé.

³⁹ Norme ISA 210, paragraphe 21.

⁴⁰ Norme ISA 200, paragraphe A58.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Informations supplémentaires présentées conjointement avec les états financiers (Voir par. 53-54)

- A78. Dans certaines situations, l'entité peut être tenue par la loi, la réglementation ou les normes, ou peut choisir, de présenter conjointement avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas requises par le référentiel comptable applicable. Par exemple, des informations supplémentaires peuvent être présentées pour améliorer la compréhension, par un utilisateur, du référentiel comptable applicable, ou pour fournir de plus amples explications sur des éléments spécifiques des états financiers. De telles informations sont normalement présentées dans des états annexes ou des notes supplémentaires.
- A79. Le paragraphe 53 de la présente Norme ISA explique que l'opinion de l'auditeur couvre les informations supplémentaires qui font partie intégrante des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Cette appréciation relève du jugement professionnel. Par exemple :
- Lorsque les notes aux états financiers incluent une explication ou un rapprochement décrivant la façon dont les états financiers sont en conformité avec un autre référentiel comptable, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui ne peuvent être clairement distinguées des états financiers. L'opinion de l'auditeur couvrirait également des notes ou des informations supplémentaires incorporées par référence dans les états financiers ;
 - Lorsqu'un compte de résultat supplémentaire présentant des postes précis de dépenses est inclus dans une annexe aux états financiers, l'auditeur peut estimer qu'il s'agit d'informations supplémentaires qui peuvent être clairement distinguées des états financiers.
- A80. Les informations supplémentaires qui sont couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être spécifiquement identifiées dans son rapport d'audit lorsque la référence aux notes dans la description des états qui composent les états financiers dans le rapport d'audit est suffisante.
- A81. La loi ou la réglementation peut ne pas exiger que les informations supplémentaires soient auditées, et la direction peut décider de demander à l'auditeur de ne pas les inclure dans le champ de ses travaux d'audit des états financiers.
- A82. Pour apprécier si les informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière qui pourrait conduire à comprendre qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur prend notamment en compte leur place par rapport aux états financiers et à toute autre information supplémentaire audité, et si elles sont clairement identifiées comme « non auditées ».
- A83. La direction pourrait modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées susceptible de conduire à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

- En éliminant toute référence croisée dans les états financiers aux informations supplémentaires non auditées ou aux notes non audités, de manière à ce que la distinction entre les informations auditées et celles non auditées soit suffisamment claire ;
 - En présentant les informations supplémentaires non auditées en dehors des états financiers ou, si cela n'est pas possible en la circonstance, en les présentant à la fin des notes requises sur les états financiers et en les identifiant clairement comme « non auditées ». Les notes non auditées qui sont insérées avec les notes auditées peuvent être considérées à tort comme auditées.
- A84. Le fait que des informations supplémentaires soient identifiées comme non auditées ne dispense pas l'auditeur de ses obligations décrites dans la Norme ISA 720 (Révisée).

Annexe
(Voir par. A19)

Exemples de rapports de l'auditeur indépendant sur des états financiers (*)

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère (lorsqu'il est fait renvoi au contenu du site internet d'une autorité compétente)
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur des états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et celles qui encadrent l'audit dans le pays en question; l'auditeur fait référence aux unes et aux autres.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément au *Code de déontologie des professionnels comptables* publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

¹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers conformément aux IFRS³, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou si il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

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

Conformément au paragraphe 41(b) de la présente Norme ISA, le texte grisé ci-après peut figurer en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41 (c) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans

² Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

³ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... »

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site internet corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société⁴ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

⁴ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement à son opinion sur les états financiers.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Nous fournissons également aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées.

Parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, nous déterminons ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport d'audit, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur, prescrites par la législation ou la réglementation propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les points couverts par cette législation, cette réglementation ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations de communication dans le rapport») sont traités dans cette section à moins que ces autres obligations de communication couvrent les mêmes points que les obligations de communication dans le rapport de celles qui sont imposées par les normes ISA, auquel cas ils peuvent être présentés dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les Normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de clairement différencier ces autres obligations de celles qui sont imposées par les Normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA).
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁵

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers consolidés ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément au Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés⁶

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers consolidés conformément aux IFRS⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers consolidés, il incombe à la direction d'évaluer la capacité du groupe à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre le Groupe en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à lui.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière du Groupe.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés

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

Conformément au paragraphe 41(b) de la présente Norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41(c) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans

⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁷ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... ».

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site internet corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du Groupe⁸ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du Groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire le Groupe à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers consolidés, y compris les informations fournies dans les états financiers consolidés, et apprécions si les états financiers consolidés reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère ;
- nous recueillons des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du groupe pour exprimer une

⁸ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne conjointement avec l'audit des états financiers consolidés.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

opinion sur les états financiers consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de Groupe. Nous assumons l'entière responsabilité de l'opinion d'audit.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

Nous fournissons également aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur notre indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées.

Parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, nous déterminons ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours, qui sont de ce fait les points clés de l'audit. Nous décrivons ces points dans notre rapport d'audit, sauf si la loi ou la réglementation n'en interdit la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer un point dans notre rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur, prescrites par la législation ou la réglementation propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les points couverts par cette législation, cette réglementation ou ces normes (c'est-à-dire les «autres obligations de communication dans le rapport») sont traités dans cette section à moins que ces autres obligations de communication couvrent les mêmes points que les obligations de communication dans le rapport de celles qui sont imposées par les normes ISA, auquel cas ils peuvent être présentés dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les Normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section «Rapport sur l'audit des états financiers consolidés», sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de clairement différencier ces autres obligations de celles qui lui sont imposées par les Normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- L'auditeur n'a pas d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.
- L'auditeur a choisi de faire un renvoi à la description des responsabilités de l'auditeur figurant sur le site internet d'une autorité compétente.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁹

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers conformément aux IFRS¹⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

⁹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹⁰ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... »

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

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

Une description plus détaillée de nos responsabilités relatives à l'audit des états financiers figure sur le site internet de [Organisme], à : [adresse du site internet]. Cette description fait partie de notre rapport d'audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée exigé par la loi ou la réglementation. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément au référentiel comptable (Loi XYZ) du pays X (c'est-à-dire un référentiel reposant sur la loi ou la réglementation conçue pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs, mais qui n'est pas un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- L'auditeur n'a pas d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la Loi XYZ du pays X.

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹¹

La direction est responsable de l'établissement des états financiers conformément à la Loi XYZ du pays X¹² ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à la direction d'évaluer la capacité de la société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à

¹¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

¹² Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle, la phrase peut être remplacée par : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que ... »

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de mettre la société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Il incombe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de surveiller le processus d'élaboration de l'information financière de la société.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

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

Conformément au paragraphe 41(b) de la présente Norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. Le paragraphe 41(c) précise que, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site internet corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société¹³ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le

¹³ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'adjointre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers.

FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;

- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire la société à cesser son exploitation ;
- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

Nous communiquons aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et les constatations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 701, Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number : 978-1-60815-318-3.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 701 COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

(Applicable aux audits d'états financiers des périodes clôturées
à compter du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-5
Date d'entrée en vigueur	6
Objectifs	7
Définition	8
Diligences requises	
Détermination des points clés de l'audit	9-10
Communication des points clés de l'audit	11-16
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	17
Documentation	18
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente Norme ISA	A1-A8
Détermination des points clés de l'audit	A9-A30
Communication des points clés de l'audit	A31-A59
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A60-A63
Documentation	A64

La Norme Internationale d'Audit (ISA) 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. Elle porte à la fois sur le jugement de l'auditeur quant aux points à communiquer dans son rapport d'audit et sur la forme et le contenu de cette communication.
2. L'objectif de la communication des points clés de l'audit est de rehausser la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur par une transparence accrue sur l'audit réalisé. La communication des points clés de l'audit fournit des informations supplémentaires permettant aux utilisateurs présumés des états financiers (les «utilisateurs présumés») de comprendre les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. La communication des points clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs présumés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités qui sont sujet à des jugements importants de la part de la direction. (Voir par. A1-A4)
3. La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur peut également fournir aux utilisateurs présumés un point de départ pour engager plus avant le dialogue avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de certains points relatifs à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.
4. La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur s'inscrit dans le contexte de l'opinion que l'auditeur s'est forgée sur les états financiers pris dans leur ensemble. La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur n'est pas :
 - (a) Un substitut aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une présentation sincère ;
 - (b) Un substitut à l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)¹ ;
 - (c) Un substitut à l'obligation de faire rapport conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)² lorsqu'une incertitude significative existe relative à des événements ou

¹ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

² Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphes 22-23.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; ou

(d) Une opinion distincte sur des points pris individuellement. (Voir par. A5-A8)

5. La présente Norme ISA s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées et dans les cas où l'auditeur décide de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. La présente Norme ISA s'applique également lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit³. Toutefois, la Norme ISA 705 (Révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, sauf si la loi ou la réglementation l'impose⁴.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

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

Définition

8. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

Points clés de l'audit – Les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Diligences requises**Détermination des points clés de l'audit**

9. L'auditeur doit déterminer, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux ayant nécessité une attention importante de sa part lors de l'audit. Pour les besoins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les éléments suivants : (Voir par. A9-A18)

³ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers*, paragraphes 30-31.

⁴ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 29.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- (a) Les domaines qu'il considère comme présentant des risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁵ ; (Voir par. A19-A22)
 - (b) Les jugements importants qu'il a portés sur des aspects des états financiers qui ont impliqué des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée relative à l'estimation ; (Voir par. A23-A24)
 - (c) Les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période en cours. (Voir par. A25-A26)
10. L'auditeur doit déterminer, parmi les points déterminés conformément au paragraphe 9, ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit. (Voir par. A9-A11, A27-A30)

Communication des points clés de l'audit

11. L'auditeur doit décrire chacun des points clés de l'audit, en utilisant un sous-titre approprié, dans une section distincte de son rapport d'audit intitulée « Points clés de l'audit », sauf dans les circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15. L'introduction de cette section du rapport d'audit de l'auditeur doit mentionner que :
- (a) Les points clés de l'audit sont les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers [de la période en cours] ; et
 - (b) Ces points ont été traités dans le contexte de l'audit des états financiers pris dans leur ensemble, pour les besoins de la formation de son opinion sur ceux-ci et qu'une opinion distincte sur ces points n'est pas exprimée. (Voir par. A31-A33)

Les « Points clés de l'audit » ne sont pas un substitut à l'expression d'une opinion modifiée

12. L'auditeur ne doit pas communiquer, dans la section « Points clés de l'audit » de son rapport d'audit, un point qui l'obligerait à exprimer une opinion modifiée conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). (Voir par. A5)

Description de chaque point clé de l'audit

13. La description de chaque point clé de l'audit dans la section « Points clés de l'audit » du rapport de l'auditeur doit, le cas échéant, inclure un renvoi à l'information ou aux

⁵ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

informations y afférente(s) fournie(s), le cas échéant, dans les états financiers, et doit faire état : (Voir par. A34-A41)

- (a) Des raisons pour lesquelles le point a été considéré comme étant l'un des plus importants de l'audit et constituant de ce fait un point clé de l'audit ; et (Voir par. A42-A45)
- (b) De la façon dont ce point a été traité lors de l'audit. (Voir par. A46-A51)

Circonstances dans lesquelles un point considéré comme point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur

14. L'auditeur doit décrire chaque point clé de l'audit dans son rapport d'audit, sauf si : (Voir par. A53-A56)
- (a) La loi ou la réglementation en empêchent la publication ; ou (Voir par. A52)
 - (b) L'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, que le point ne devrait pas être communiqué dans le rapport d'audit parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. La présente disposition ne s'applique pas si l'entité a communiqué au public des informations sur le point.

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

15. Un point donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), ou une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la Norme ISA 570 (Révisée), constituent, par leur nature même, des points clés de l'audit. Cependant, dans de telles circonstances, ces points ne doivent pas être décrits dans la section « Points clés de l'audit » du rapport de l'auditeur et les diligences requises par les paragraphes 13-14 ne s'appliquent pas. L'auditeur doit plutôt :
- (a) Faire rapport sur ces points conformément aux Normes ISA applicables ; et
 - (b) Inclure, dans la section « Points clés de l'audit », un renvoi à la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou à la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ». (Voir par. A6-A7)

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

16. Lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer ou que les seuls points clés de

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

l'audit sont ceux décrits au paragraphe 15, il doit le mentionner dans une section distincte de son rapport d'audit intitulée « Points clés de l'audit ». (Voir par. A57-A59)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

17. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) Les points qu'il a déterminés comme des points clés de l'audit ; ou
- (b) Le cas échéant, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il n'a pas identifié de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par. A60-A63)

Documentation

18. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁶ : (Voir par. A64)

- (a) Les points ayant requis une attention importante de sa part, lesquels sont déterminés conformément au paragraphe 9, ainsi que le raisonnement l'ayant conduit à déterminer si chacun de ces points constituait ou non un point clé de l'audit, conformément au paragraphe 10 ;
- (b) Le cas échéant, le raisonnement l'ayant conduit à décider qu'il n'y avait pas de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer étaient ceux visés au paragraphe 15 ; et
- (c) Le cas échéant, le raisonnement l'ayant conduit à décider de ne pas communiquer dans son rapport d'audit un point considéré comme un point clé de l'audit.

Modalités d'application et autres informations explicatives**Champ d'application de la présente Norme ISA** (Voir par. 2)

A1. L'importance d'un point peut être décrite comme l'importance relative de ce point dans un contexte donné. L'importance d'un point est appréciée par l'auditeur dans le contexte dans lequel le point est considéré. L'importance d'un point peut être appréciée en fonction de facteurs quantitatifs et qualitatifs, tels que son ampleur relative, sa nature et son incidence sur le sujet considéré ainsi que les intérêts exprimés par les utilisateurs présumés ou destinataires. Ceci implique une analyse objective des faits et des circonstances, incluant la nature et l'étendue de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

⁶ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et A6.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- A2. Les utilisateurs des états financiers ont exprimé leur intérêt pour les points qui ont fait l'objet des échanges les plus soutenus entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de l'échange réciproque requise par la Norme ISA 260 (Révisée)⁷ et ont demandé une plus grande transparence sur ces communications. Ainsi, les utilisateurs se sont dit particulièrement intéressés à comprendre les jugements importants exercés par l'auditeur lorsqu'il forge son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, dans la mesure où ces jugements sont souvent liés à des domaines sujet à des jugements importants de la direction lors de la préparation des états financiers.
- A3. Le fait de requérir de l'auditeur qu'il communique les points clés de l'audit dans son rapport d'audit peut aussi contribuer à l'amélioration des communications entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de ces points, et amener la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à accorder une attention accrue aux informations fournies dans les états financiers auxquelles l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit.
- A4. La Norme ISA 320⁸ précise que l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs des états financiers :
- (a) Ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi que de la comptabilité, et sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;
 - (b) Comprennent que les états financiers sont établis, présentés et audités en tenant compte du caractère significatif ;
 - (c) Sont conscients des incertitudes inhérentes du fait que certains montants sont évalués en ayant recours à des estimations, au jugement et en prenant en compte des événements futurs ; et
 - (d) Prennent des décisions économiques raisonnables en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.

Comme le rapport de l'auditeur accompagne les états financiers audités, les utilisateurs de ce rapport d'audit sont considérés comme étant les mêmes que les utilisateurs présumés des états financiers.

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

- A5. La Norme ISA 700 (Révisée) définit les diligences et fournit des modalités d'application concernant le fondement d'une opinion sur les états financiers⁹. La communication des

⁷ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

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

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

points clés de l'audit ne remplace pas les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une présentation sincère. La Norme ISA 705 (Révisée) traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative liée au caractère inapproprié ou inadéquat des informations fournies dans les états financiers¹⁰.

- A6. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), une description du point clé de l'audit ayant donné lieu à l'expression d'une opinion modifiée dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») favorise la compréhension des utilisateurs présumés et facilite l'identification de ces circonstances lorsqu'elles surviennent. Le fait de distinguer la communication de ce point des autres points clés de l'audit décrits dans la section « Points clés de l'audit » lui donne une importance appropriée dans le rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 15). Les exemples fournis en annexe de la Norme ISA 705 (Révisée) illustrent la manière dont l'introduction de la section « Points clés de l'audit » est affectée lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable et que d'autres points clés de l'audit sont communiqués dans le rapport de l'auditeur. Le paragraphe A58 de la présente Norme ISA présente la section « Points clés de l'audit » lorsque l'auditeur détermine qu'il n'y a aucun autre point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit outre les points traités dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » du rapport de l'auditeur.
- A7. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, la communication des autres points clés de l'audit peut demeurer pertinente pour améliorer la compréhension de l'audit par les utilisateurs présumés et, en conséquence, les diligences requises concernant la détermination des points clés de l'audit s'appliquent. Toutefois, puisque l'auditeur exprime une opinion défavorable lorsqu'il conclut que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et diffuses sur les états financiers¹¹ :

⁹ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphes 10-15 et A1-A15.

¹⁰ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe A7.

¹¹ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 8.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- (a) Selon l'importance du point ou des points donnant lieu à l'expression d'une opinion défavorable, il peut déterminer qu'il n'y a aucun autre point qui constitue un point clé de l'audit. Dans ce cas, la diligence requise par le paragraphe 15 s'applique (voir le paragraphe A58) ;
- (b) S'il détermine qu'un ou des points autres que ceux donnant lieu à l'expression d'une opinion défavorable constituent des points clés de l'audit, il est particulièrement important que les descriptions de ces autres points clés de l'audit ne laissent pas sous-entendre que la crédibilité à accorder aux états financiers pris dans leur ensemble pour ces autres points est plus grande qu'elle ne l'est réellement dans les circonstances, compte tenu de l'opinion défavorable (voir le paragraphe A47).

A8. La Norme ISA 706 (Révisée)¹² établit des mécanismes permettant aux auditeurs des états financiers de toutes les entités de communiquer des informations supplémentaires dans leurs rapports d'audit au moyen d'un paragraphe d'observation ou d'un paragraphe relatif à d'autres points lorsqu'ils estiment nécessaire de le faire. Ces paragraphes sont alors présentés séparément de la section «Points clés de l'audit» dans le rapport de l'auditeur. Lorsqu'il a été déterminé qu'un point constitue un point clé de l'audit, l'inclusion de ces paragraphes ne saurait se substituer à une description du point clé de l'audit en cause conformément au paragraphe 13 de la présente Norme ISA¹³. La Norme ISA 706 (Révisée) fournit des modalités d'application supplémentaires sur la relation entre les points clés de l'audit et les paragraphes d'observation présentés conformément à cette Norme ISA¹⁴.

Détermination des points clés de l'audit (Voir par. 9-10)

- A9. Pour déterminer les points clés de l'audit, l'auditeur suit un processus décisionnel qui l'amène à choisir, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, un nombre plus restreint de points, à savoir ceux qui, selon son jugement, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours.
- A10. La détermination des points clés de l'audit par l'auditeur se limite aux points qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours, même lorsque des états financiers comparatifs sont présentés (c'est-à-dire même si l'opinion de l'auditeur porte sur chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés)¹⁵.

¹² Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹³ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphes 8 (b) et 10 (b).

¹⁴ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphes A1-A3.

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

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

A11. Bien que la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit vise uniquement l'audit des états financiers de la période en cours et que la présente Norme ISA ne requiert pas de l'auditeur de procéder à la mise à jour des points clés de l'audit inclus dans son rapport d'audit de la période précédente, il peut être utile pour l'auditeur de déterminer si un point qui constituait un point clé de l'audit des états financiers de la période précédente demeure un point clé de l'audit des états financiers dans la période en cours.

Points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Voir par. 9)

A12. La notion d'attention importante de la part de l'auditeur permet de reconnaître que l'audit est un processus axé sur les risques qui se focalise sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, sur la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en réponse à ces risques, et sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour le fondement de l'opinion de l'auditeur. Pour un solde de compte, une catégorie d'opérations ou une information à fournir spécifiques, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus le jugement interviendra souvent dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Lors de la conception des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants d'autant plus concluants que son évaluation des risques est élevée¹⁶. Lorsqu'il doit recueillir des éléments probants plus concluants du fait d'une évaluation plus élevée des risques, l'auditeur peut augmenter la quantité d'éléments recueillis ou leur degré de pertinence ou de fiabilité, par exemple en privilégiant l'obtention d'éléments auprès de tiers, ou l'obtention d'éléments corroboratifs auprès de plusieurs sources indépendantes¹⁷.

A13. Par conséquent, les points pour lesquels l'auditeur a de la difficulté à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers peuvent être particulièrement pertinents dans la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit.

A14. Les domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur correspondent souvent à des domaines complexes à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants dans la préparation des états financiers, et pour lesquels l'auditeur doit porter des jugements délicats ou complexes. Par ailleurs, ils ont souvent une incidence sur la stratégie générale d'audit de l'auditeur, l'affectation des ressources et l'étendue de l'effort d'audit par rapport à ces divers aspects. Une telle incidence peut toucher, par exemple, l'étendue de l'intervention de membres du personnel plus expérimentés dans la mission d'audit ou le recours à un expert désigné par l'auditeur ou à des personnes

¹⁶ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphe 7 (b).

¹⁷ Norme ISA 330, paragraphe A19.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, employés ou mandatés par le cabinet.

A15. Diverses Normes ISA requièrent des communications bien précises avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes. Ces communications peuvent concerner des sujets nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur. Par exemple :

- La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les difficultés importantes, le cas échéant, rencontrées lors de l'audit¹⁸. Les Normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser en lien avec des sujets tels que :
 - Les transactions avec des parties liées¹⁹, particulièrement les limitations quant à la capacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects d'une transaction avec une partie liée (autres que le prix) sont équivalents à ceux d'opérations similaires soumises à des conditions de concurrence normale ;
 - Les limitations à l'étendue de l'audit d'un groupe, par exemple lorsqu'une restriction de l'accès à l'information est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe²⁰ ;
- La Norme ISA 220 détermine les diligences requises applicables à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur des points difficiles ou controversés²¹. Par exemple, l'auditeur peut avoir consulté d'autres personnes au sein ou à l'extérieur du cabinet sur un point technique important, ce qui peut indiquer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit. L'associé responsable de la mission est également tenu de s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission entre autres des points importants relevés au cours de la mission d'audit²².

Éléments à prendre en considération lors de la détermination des points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Voir par. 9)

A16. Lors de la planification, l'auditeur peut se forger un point de vue préliminaire sur les points susceptibles de nécessiter une attention importante de sa part et de constituer de ce fait des points clés de l'audit. Il peut communiquer ce point de vue aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsqu'il s'entretient avec eux de l'étendue des travaux d'audit

¹⁸ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphes 16 (b) et A21.

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

²⁰ Norme ISA 600, *Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 49 (d).

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

²² Norme ISA 220, paragraphe 19.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

et du calendrier de réalisation prévus, conformément à la Norme ISA 260 (Révisée). Cependant, la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit repose sur les résultats de l'audit ou les éléments probants recueillis lors de l'audit.

- A17. Le paragraphe 9 énumère les éléments que l'auditeur doit prendre en considération dans la détermination des points ayant nécessité une attention importante de sa part. Ces éléments à prendre en considération sont axés sur la nature des points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont généralement liés à des informations fournies dans les états financiers et sont censés correspondre aux aspects de l'audit des états financiers qui intéressent particulièrement les utilisateurs présumés. Le fait que ces éléments doivent obligatoirement être pris en considération ne signifie pas que les points correspondants constituent forcément des points clés de l'audit. En effet, les points se rapportant à ces éléments précis constituent des points clés de l'audit seulement s'ils sont considérés comme ayant été les plus importants de l'audit, conformément au paragraphe 10. Compte tenu des interrelations qui peuvent exister entre les éléments à prendre en considération (par exemple, l'auditeur peut déterminer que les points liés à des circonstances décrites aux paragraphes 9 (b)-(c) constituent aussi des risques importants), lorsque plusieurs éléments s'appliquent à un point particulier qui a été communiqué aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la probabilité augmente que l'auditeur identifie ce point comme un point clé de l'audit.
- A18. Outre les points qui se rapportent aux éléments précis devant obligatoirement être pris en considération selon le paragraphe 9, il peut y avoir, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, d'autres points ayant nécessité une attention importante de l'auditeur et constituant de ce fait des points clés de l'audit selon le paragraphe 10. Il peut s'agir, par exemple, de points pertinents pour l'audit réalisé, mais dont la communication dans les états financiers n'est pas requise. Ainsi, la mise en place d'un nouveau système informatique (ou des modifications importantes apportées à un système informatique existant) au cours de la période peut constituer un sujet ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, surtout si le changement a eu une incidence importante sur la stratégie générale d'audit de l'auditeur ou s'il est lié à un risque important (par exemple, des modifications apportées à un système qui ont une incidence sur la comptabilisation des produits).

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Domaines présentant des risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou pour lesquels des risques importants ont été identifiés conformément à la Norme ISA 315 (Révisée) (Voir par. 9 (a))

A19. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les risques importants qu'il a identifiés²³. Le paragraphe A13 de la Norme ISA 260 (Révisée) explique que l'auditeur peut également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la façon dont l'auditeur prévoit de tenir compte des domaines présentant les risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives.

A20. La Norme ISA 315 (Révisée) définit un risque important comme étant un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit. Les domaines pour lesquels la direction doit porter des jugements importants et les opérations inhabituelles importantes peuvent souvent être identifiés comme des risques importants. Il est donc fréquent que les risques importants constituent des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.

A21. Cela peut toutefois ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, la Norme ISA 240 présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et requiert de l'auditeur qu'il traite les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants²⁴. La Norme ISA 240 indique en outre que, du fait du caractère imprévisible de la façon dont un contournement des contrôles par la direction peut se produire, il constitue un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important²⁵. Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, ne pas être pris en considération par celui-ci dans la détermination des points clés de l'audit, conformément au paragraphe 10.

A22. La Norme ISA 315 (Révisée) explique que l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure qu'il recueille des éléments probants supplémentaires²⁶. La révision de l'évaluation des risques faite par l'auditeur et la modification des procédures d'audit planifiées pour un domaine particulier des états financiers (par exemple, un changement important dans la stratégie d'audit, lorsque l'auditeur a fondé son évaluation des risques sur

²³ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

²⁴ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 26-27.

²⁵ Norme ISA 240, paragraphe 31.

²⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

l'hypothèse que certains contrôles n'ont pas fonctionné efficacement et qu'il recueille par la suite des éléments probants indiquant que ces contrôles ne fonctionnaient pas efficacement tout au long de la période couverte par l'audit, surtout si les contrôles concernent un domaine pour lequel le risque d'anomalies significatives est considéré comme élevé) peut amener l'auditeur à conclure qu'un domaine nécessite une attention importante de sa part.

Jugements importants portés par l'auditeur relatifs à l'audit des domaines des états financiers pour lesquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme comportant un degré élevé d'incertitude (Voir par. 9 (b))

A23. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise son point de vue sur la qualité des pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers²⁷. Dans bien des cas, ces aspects sont liés aux estimations comptables critiques et aux informations y afférentes, qui sont susceptibles de constituer des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et qui peuvent aussi être identifiés comme des risques importants.

A24. Cependant, les utilisateurs des états financiers ont dit être intéressés par les estimations comptables identifiées comme comportant un degré élevé d'incertitude conformément à la Norme ISA 540²⁸, même lorsque ces estimations ne sont pas considérées comme des risques importants. Cela s'explique en partie par le fait que ces estimations font largement intervenir le jugement de la direction et qu'elles représentent souvent l'un des aspects les plus complexes des états financiers, nécessitant même dans certains cas que la direction et l'auditeur aient recours à des experts. Les utilisateurs ont également fait savoir que les méthodes comptables (de même que les changements importants les concernant) qui ont une incidence importante sur les états financiers sont pertinentes pour les aider à comprendre les états financiers, en particulier dans les cas où l'entité n'emploie pas les mêmes méthodes que les autres entités de son secteur.

Incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu durant la période en cours (Voir par. 9 (c))

A25. Les événements ou opérations qui ont eu une incidence importante sur les états financiers ou sur l'audit peuvent constituer des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et être identifiés comme des risques importants. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu des discussions intenses avec la direction et les personnes constituant le

²⁷ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 16 (a).

²⁸ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphes 10-11.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

gouvernement d'entreprise à différentes étapes de l'audit au sujet de l'incidence sur les états financiers de transactions importantes conclues avec des parties liées, ou encore d'opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles²⁹. Il se peut que la direction ait porté des jugements délicats ou complexes pour la comptabilisation, l'évaluation ou la présentation de telles opérations, ou les informations fournies à leur sujet, ce qui peut avoir eu une incidence importante sur la stratégie générale d'audit.

A26. Des faits nouveaux importants de nature économique, comptable, réglementaire, sectorielle ou autre ayant affecté les hypothèses ou les jugements de la direction peuvent également affecter la stratégie générale d'audit adoptée par l'auditeur et peuvent donc constituer des points nécessitant une attention importante de la part de celui-ci.

Points les plus importants (Voir par. 10)

A27. Les points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur peuvent également avoir donné lieu à des échanges importants avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La nature et l'étendue des communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur ces points sont souvent utiles pour déterminer les points qui ont été les plus importants pour l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des échanges plus poussés, fréquents ou soutenus sur des points particulièrement délicats ou complexes, tels que l'application des principales méthodes comptables sur lesquelles l'auditeur ou la direction ont dû porter des jugements importants.

A28. La notion de « points les plus importants » s'applique dans le contexte de l'entité et de l'audit qui a été réalisé. Cela signifie que l'auditeur qui détermine et communique les points clés de l'audit doit identifier des points propres à l'audit et juger de leur portée par rapport aux autres points de l'audit.

A29. D'autres considérations qui peuvent être pertinentes pour déterminer l'importance relative d'un point communiqué aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et établir si ce point constitue un point clé de l'audit incluent :

- L'importance du point pour la compréhension, par les utilisateurs présumés, des états financiers pris dans leur ensemble, et en particulier son caractère significatif par rapport aux états financiers ;
- La nature des méthodes comptables sous-jacentes liées au point ou la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable appropriée en comparaison avec d'autres entités du même secteur ;

²⁹ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphes 16 (a), 16 (c), et A22 et l'Annexe 2.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

A30. La détermination des points, qui, parmi ceux ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et de leur nombre relève du jugement professionnel. Le nombre de points clés de l'audit à inclure dans le rapport de l'auditeur peut dépendre de la taille et de la complexité de l'entité, de la nature de ses activités et de son environnement ainsi que des faits et circonstances de la mission d'audit. En général, plus le nombre de points initialement considérés comme des points clés de l'audit est élevé, plus il est probable que l'auditeur ait à se demander si chacun de ces points répond à la définition d'un point clé de l'audit. Une liste longue des points clés de l'audit peut être contraire à la notion même de «points les plus importants» pour l'audit.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Communication des points clés de l'audit

Section distincte portant sur les points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 11)

- A31. L'emplacement de la section distincte intitulée « Points clés de l'audit » à proximité de l'opinion de l'auditeur peut mettre en exergue l'information de cette section et reconnaître la valeur que représentent pour les utilisateurs présumés des informations spécifiques à la mission.
- A32. L'ordre de présentation de chaque point dans la section «Points clés de l'audit» relève du jugement professionnel. Par exemple, l'auditeur peut présenter les points par ordre d'importance, selon son jugement, ou suivre l'ordre dans lequel les points sont traités dans les états financiers. La diligence requise par le paragraphe 11 en ce qui concerne l'inclusion de sous-titres a pour but de distinguer les points présentés les uns des autres.
- A33. Lorsque des informations financières comparatives sont présentées, l'introduction de la section « Points clés de l'audit » est adaptée de manière à attirer l'attention sur le fait que les points clés de l'audit décrits se rapportent uniquement à l'audit des états financiers de la période en cours, et peut inclure une mention de la période expressément couverte par ces états financiers (par exemple, « pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20X1 »).

Description de chacun des points clés de l'audit (Voir par. 13)

- A34. Le caractère adéquat de la description d'un point clé de l'audit relève du jugement professionnel. La description d'un point clé de l'audit vise à fournir une explication succincte et équilibrée qui permettra aux utilisateurs présumés de comprendre les raisons pour lesquelles un point a été considéré comme l'un des plus importants lors de l'audit et la façon dont l'auditeur en a tenu compte lors de l'audit. Il est souhaitable de limiter l'emploi de termes d'audit hautement techniques pour aider les utilisateurs présumés qui ne possèdent pas une connaissance suffisante de l'audit à comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur s'est intéressé à certains points en particulier lors de son audit. La nature et l'étendue des informations que fournit l'auditeur doivent être équilibrées au regard des responsabilités respectives qui incombent à chacune des parties (c'est-à-dire pour l'auditeur la communication d'une information utile, concise et compréhensible, en veillant toutefois à ne pas être inopportunément dispensateur d'informations inédites relatives à l'entité).
- A35. Des informations sont considérées comme inédites lorsqu'elles n'ont pas déjà été rendues publiques par l'entité (il peut s'agir, par exemple, d'informations qui ne sont pas contenues dans les états financiers ou d'autres informations disponibles à la date du rapport de l'auditeur ou mentionnées par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans d'autres communications verbales ou écrites, comme des communiqués

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

d'annonce de résultats préliminaires ou des communications à l'intention des investisseurs). La responsabilité de ces informations incombe à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité.

- A36. L'auditeur doit veiller à ce que la description des points clés de l'audit ne fournisse pas de façon inopportune des informations inédites sur l'entité. Habituellement, la description d'un point clé de l'audit ne constitue pas une information inédite relative à l'entité, puisque le point est décrit dans le contexte de l'audit. Cependant, l'auditeur peut juger nécessaire d'ajouter des informations supplémentaires afin de faire état des raisons pour lesquelles il a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants de l'audit, c'est-à-dire comme un point clé de l'audit, et de la façon dont ce point a été traité dans le cadre de l'audit, à condition que la communication de ces informations ne soit pas interdite par la loi ou la réglementation. Lorsque l'auditeur détermine que ces informations sont nécessaires, il peut alors encourager la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à fournir les informations supplémentaires au lieu de communiquer lui-même des informations inédites dans son rapport d'audit.
- A37. La direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent décider d'inclure des informations nouvelles ou améliorées dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel au sujet d'un point clé de l'audit compte tenu du fait que ce point sera communiqué dans le rapport de l'auditeur. Ce type d'information nouvelle ou améliorée peut, par exemple, fournir des informations plus étoffées sur la sensibilité des hypothèses clés sous-jacentes aux estimations comptables ou sur le raisonnement qui sous-tend l'adoption d'un principe ou d'une méthode comptable particulier par l'entité lorsqu'il existe d'autres options acceptables selon le référentiel comptable applicable.
- A38. La Norme ISA 720 (Révisée) définit le terme « rapport annuel » et explique que des documents tels que le rapport de gestion, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (par exemple, un rapport des administrateurs), une déclaration du président, une déclaration sur la gouvernance de l'entité, ou des rapports sur le contrôle interne et l'évaluation des risques peuvent faire partie du rapport annuel.³⁰ La Norme ISA 720 (Révisée) traite des obligations relatives aux autres informations incluses dans le rapport annuel. Même si son opinion sur les états financiers ne couvre pas les autres informations, l'auditeur peut se servir de ces informations ainsi que d'autres communications rendues publiques par l'entité ou d'autres sources fiables, pour rédiger la description d'un point clé de l'audit.

³⁰ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphes 12 (a) et A1-A3.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

A39. La documentation d'audit constituée lors de l'audit peut également s'avérer utile à l'auditeur au moment de la rédaction de la description d'un point clé de l'audit. Ainsi, les communications écrites avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou la documentation constituée par l'auditeur sur les communications verbales avec celles-ci, ainsi que les autres pièces de documentation relatives à l'audit fournissent une base utile pour la communication de l'auditeur dans son rapport d'audit. En effet, la documentation d'audit constituée conformément à la Norme ISA 230 vise à couvrir les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions sur ces points et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions, et sert de compte rendu de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, des résultats de ces procédures et des éléments probants recueillis. Cette documentation peut aider l'auditeur à concevoir une description des points clés de l'audit qui explique l'importance du point et à appliquer la diligence requise par le paragraphe 18.

Référence à l'information fournie sur le point dans les états financiers (Voir par. 13)

A40. Les paragraphes 13 (a)-(b) requièrent que la description de chacun des points clés de l'audit fait état des raisons pour lesquelles l'auditeur a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants de l'audit et de la façon dont ce point a été traité dans le cadre de l'audit. Par conséquent, la description des points clés de l'audit n'est pas simplement une répétition de ce qui est déjà communiqué dans les états financiers. Toutefois, un renvoi aux informations fournies y afférentes permet aux utilisateurs présumés de mieux comprendre la façon dont la direction a traité ces points lors de l'établissement des états financiers.

A41. En plus de faire référence aux informations y afférentes fournies, l'auditeur peut attirer l'attention sur des aspects clés de ces informations. L'étendue des informations fournies par la direction sur des aspects ou des facteurs précis relatifs à la façon dont un point en particulier influe sur les états financiers de la période en cours peut aider l'auditeur à attirer l'attention des utilisateurs présumés sur certains aspects du traitement de ce point lors de l'audit afin de les aider à comprendre les raisons pour lesquelles le point a été considéré comme un point clé de l'audit. Par exemple :

- Lorsqu'une entité fournit des informations étoffées sur les estimations comptables, l'auditeur peut attirer l'attention sur les informations fournies relatives aux hypothèses clés et à la fourchette des résultats possibles ainsi que sur d'autres informations qualitatives et quantitatives se rapportant aux principales sources d'incertitude relative aux estimations ou aux estimations comptables critiques lorsqu'il fait état des raisons pour lesquelles il a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants de l'audit et de la façon dont ce point a été traité lors de l'audit ;

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- Lorsqu'il conclut, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut néanmoins déterminer qu'un ou plusieurs points se rattachant à la conclusion qu'il a tirée aux termes de ses travaux d'audit conformément à la Norme ISA 570 (Révisée) constituent des points clés de l'audit. L'auditeur peut alors inclure, dans la description de ces points clés de l'audit faite dans son rapport d'audit, certains aspects des événements ou situations identifiés qui sont relatés dans les états financiers, tels que de lourdes pertes d'exploitation, les facilités de crédit disponibles et la possibilité de refinancement de la dette, ou les manquements aux conventions de prêt, ainsi que les facteurs d'atténuation de cette incertitude correspondants³¹.

Raisons pour lesquelles l'auditeur a considéré un point comme étant l'un des plus importants de l'audit (Voir paragraphe 13 (a))

- A42. La description d'un point clé de l'audit dans le rapport de l'auditeur vise à expliquer les raisons pour lesquelles le point a été considéré comme un point clé de l'audit. Il peut donc être utile pour l'auditeur de consulter les diligences requises par les paragraphes 9–10 et les modalités d'application énoncées aux paragraphes A12–A29 relatives à la détermination des points clés de l'audit, afin de considérer la façon dont ces points sont à communiquer dans son rapport d'audit. Par exemple, une explication des facteurs ayant amené l'auditeur à conclure qu'un point a nécessité une attention importante de sa part et qu'il constitue l'un des points ayant été les plus importants de l'audit intéressera fort probablement les utilisateurs présumés.
- A43. Lorsqu'il détermine ce qu'il faut inclure dans la description d'un point clé de l'audit, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence de l'information pour les utilisateurs présumés. Il peut notamment se demander si la description facilite la compréhension de l'audit et des jugements portés par l'auditeur.
- A44. Le fait de rattacher un point directement aux circonstances propres à l'entité peut également contribuer à réduire le risque que les descriptions deviennent trop standardisées et perdent de leur utilité au fil du temps. Par exemple, il est possible que certains points soient considérés comme des points clés de l'audit pour un certain nombre d'entités d'un secteur donné en raison des circonstances propres à ce secteur ou de la complexité inhérente de l'information financière. Lorsqu'il décrit les raisons pour lesquelles il a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants, l'auditeur peut juger utile de souligner certaines particularités de l'entité (par exemple, les circonstances ayant influé sur les jugements qui sous-tendent les états financiers de la période en cours) afin d'accroître la

³¹ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphe A3.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

pertinence de la description pour les utilisateurs présumés. Cela peut également avoir de l'importance dans le cas d'un point clé de l'audit qui revient d'une période à l'autre.

A45. La description peut également faire mention des principaux facteurs qui ont amené l'auditeur à considérer un point comme ayant été l'un des plus importants dans le contexte de l'audit. Par exemple :

- Des conditions économiques qui ont eu une incidence sur la capacité de l'auditeur à recueillir des éléments probants, par exemple des marchés qui ne sont pas liquides pour certains instruments financiers ;
- Des méthodes comptables nouvelles ou émergentes, sur par exemple des sujets spécifiques à l'entité ou au secteur d'activité sur lesquels l'équipe affectée à la mission a procédé à des consultations au sein du cabinet ;
- Des changements dans la stratégie ou le modèle économique de l'entité qui ont eu une incidence significative sur les états financiers.

Façon dont le point a été traité dans le cadre de l'audit (Voir par. 13 (b))

A46. Le niveau de détail à fournir dans le rapport de l'auditeur sur la description de la façon dont un point clé de l'audit a été traité lors de l'audit relève du jugement professionnel. Conformément au paragraphe 13 (b), l'auditeur peut inclure dans sa description un ou plusieurs des éléments suivants :

- Les aspects des réponses de l'auditeur ou de la stratégie qu'il a adoptée qui ont été les plus pertinents pour un point ou qui visaient expressément le risque évalué d'anomalies significatives ;
- Un bref aperçu des procédures qu'il a mises en œuvre ;
- Une indication des résultats des procédures d'audit ; ou
- Ses principales observations relatives au point concerné ;

ou une combinaison de ces éléments.

Il se peut que la législation, la réglementation, ou les normes nationales d'audit, prescrivent une forme ou contenu spécifique pour la description d'un point clé de l'audit ou spécifient l'inclusion d'un ou de plusieurs des éléments susmentionnés.

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

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- Ne laisse pas sous-entendre que le point n'a pas été adéquatement résolu par l'auditeur lorsqu'il s'est forgé une opinion sur les états financiers ;
- Permette de rattacher directement le point aux circonstances propres à l'entité et ne contienne pas de formulations générales ou standardisées ;
- Tienne compte de la façon dont le point est traité, le cas échéant, dans les informations fournies dans les états financiers à son sujet ;
- Ne contienne pas d'opinions distinctes, explicites ou implicites, sur des éléments individuels des états financiers.

A48. La description des réponses de l'auditeur ou de la stratégie d'audit qu'il a adoptée sur un point, surtout lorsque la stratégie d'audit a dû être adaptée dans une large mesure en fonction des faits et circonstances propres à l'entité, peut aider les utilisateurs présumés à comprendre les circonstances inhabituelles et les jugements importants de l'auditeur requis pour répondre au risque d'anomalies significatives. En outre, il se peut que des circonstances propres à l'entité, la conjoncture économique ou des faits nouveaux dans le secteur d'activité aient influé sur la stratégie d'audit d'une période donnée. Il peut également être utile pour l'auditeur de mentionner la nature et l'étendue des communications qui ont eu lieu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet du point.

A49. Par exemple, lorsqu'il décrit la stratégie qu'il a adoptée sur une estimation comptable qu'il a identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude, telle que l'évaluation d'instruments financiers complexes, l'auditeur peut juger utile de souligner qu'il a eu recours aux services d'un expert employé ou mandaté par lui. L'auditeur est responsable de son opinion sur les états financiers. La mention du recours à un expert n'atténue pas cette responsabilité et n'est donc pas incompatible avec les dispositions des paragraphes 14–15 de la Norme ISA 620³².

A50. La description des procédures mises en œuvre par l'auditeur, surtout en ce qui concerne les aspects de l'audit qui sont complexes ou nécessitent l'exercice du jugement peut être problématiques. Plus particulièrement, il peut être difficile de résumer les procédures mises en œuvre de manière concise tout en communiquant adéquatement la nature et l'étendue des mesures prises par l'auditeur sur les risques d'anomalies significatives et les jugements importants qu'il a dû porter. Néanmoins, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de décrire certaines procédures mises en œuvre pour communiquer la façon dont le point a été traité lors de l'audit. Cette description fournit habituellement des indications générales plutôt qu'un exposé détaillé des procédures.

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

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

A51. Comme indiqué au paragraphe A46, l'auditeur peut aussi fournir une indication des résultats de ses réponses aux risques dans la description du point clé de l'audit fournie dans son rapport d'audit. Il doit alors veiller à ce que la description ne laisse pas sous-entendre qu'une opinion distincte est exprimée sur un point clé de l'audit en particulier et ne remette pas en question l'opinion exprimée par l'auditeur sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Circonstances dans lesquelles un point considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 14)

A52. La loi ou la réglementation peuvent interdire à la direction ou l'auditeur de rendre public un point considéré comme un point clé de l'audit. Ainsi, certaines lois ou réglementations peuvent expressément interdire une communication publique qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté (par exemple, des points qui concernent ou qui semblent concerner le blanchiment d'argent).

A53. Comme indiqué au paragraphe 14 (b), il est extrêmement rare qu'un point considéré comme un point clé de l'audit ne soit pas communiqué dans le rapport de l'auditeur. Cela tient au fait qu'une telle communication est présumée être avantageuse pour l'intérêt public, car elle offre aux utilisateurs présumés davantage de transparence sur l'audit. Par conséquent, la décision de ne pas communiquer un point clé de l'audit n'est appropriée que dans les cas où les conséquences néfastes de la communication de ce point pour l'entité ou le public sont considérées comme si importantes que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles dépassent les avantages pour l'intérêt public.

A54. La décision de ne pas communiquer un point clé de l'audit repose sur les faits et circonstances s'y rattachant. Le fait pour l'auditeur de communiquer avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lui permet de comprendre le point de vue de la direction sur l'importance des conséquences néfastes que pourrait avoir la communication d'un point. Plus précisément, la communication avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise permet d'éclairer le jugement de l'auditeur dans sa prise de décisions quant à communication du point car elle :

- Aide l'auditeur à comprendre les raisons pour lesquelles le point n'a pas été rendu public par l'entité (par exemple, lorsque la législation, la réglementation, ou certains référentiels comptables permettent de ne pas le communiquer, ou d'en retarder la communication) ainsi que le point de vue de la direction sur les conséquences néfastes, le cas échéant, de la communication du point. La direction peut attirer l'attention sur certains aspects de la législation, la réglementation ou d'autres sources faisant autorité, qui peuvent être pertinentes dans la prise en considération des conséquences néfastes (par exemple, des aspects relatifs aux points susceptibles de nuire aux négociations

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

commerciales de l'entité ou à sa situation concurrentielle). Cependant, le point de vue de la direction sur les conséquences néfastes n'est pas suffisant à lui seul et l'auditeur doit tout de même déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication dépassent les avantages pour l'intérêt public, conformément au paragraphe 14 (b) ;

- Souligne si le point a fait l'objet de communications avec les autorités de régulation, de contrôle ou de surveillance compétentes, et en particulier si ces communications semblent appuyer les assertions de la direction quant aux raisons pour lesquelles il ne serait pas approprié de rendre public le point ;
- Permet à l'auditeur, s'il y a lieu, d'encourager la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à rendre publiques certaines informations pertinentes sur le point considéré. Il se peut, par exemple, que si les réticences de la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont limitées à certains aspects bien précis du point, d'autres informations peuvent être moins sensibles et pourraient être communiquées.

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

A55. Il peut également être nécessaire que l'auditeur examine l'incidence de la communication d'un point considéré comme un point clé de l'audit en tenant compte des règles d'éthique pertinentes. En outre, il est possible que la loi ou la réglementation exige de l'auditeur qu'il communique avec les autorités de régulation, de contrôle ou de surveillance compétentes au sujet du point, que celui-ci soit communiqué ou non dans le rapport de l'auditeur. Une telle communication peut également être utile à l'auditeur dans la prise en considération des conséquences néfastes pouvant découler de la communication du point.

A56. Les points que l'auditeur doit prendre en considération dans la décision de ne pas communiquer un point sont complexes et font largement appel à son jugement. Par conséquent, l'auditeur peut juger utile de solliciter un avis juridique.

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

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

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- (a) L'auditeur détermine, conformément au paragraphe 10, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit (voir le paragraphe A59) ;
- (b) L'auditeur détermine, conformément au paragraphe 14, qu'un point clé de l'audit ne sera pas communiqué dans son rapport d'audit, et aucun autre point n'est considéré comme étant un point clé de l'audit ;
- (c) Les seuls points considérés comme des points clés de l'audit sont ceux que l'auditeur doit communiquer conformément au paragraphe 15.

A58. L'exemple de rédaction qui suit peut être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque ce dernier a déterminé qu'il n'existe aucun point clé de l'audit à communiquer :

Points clés de l'audit

[A l'exception du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou de la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »,] nous avons déterminé qu'il n'y avait pas d'[autre] point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

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

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 17)

A60. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique en temps opportun avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise³³. Le calendrier approprié de la communication des points clés de l'audit varie selon les circonstances de la mission. Cependant, l'auditeur peut communiquer ses vues préliminaires sur les points clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, et revenir sur ces points lorsqu'il fait état des résultats de l'audit. De cette manière, les difficultés d'ordre pratique qui se posent lorsque l'on tente d'établir un

³³ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 21.

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

échange réciproque soutenu au sujet des points clés de l'audit peuvent être évitées au moment de la finalisation des états financiers aux fins d'émission.

- A61. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise permet à ceux-ci d'être informés des points clés de l'audit que l'auditeur a l'intention de communiquer dans son rapport d'audit et leur donne la possibilité d'obtenir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires de sa part. L'auditeur peut juger utile de fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise un projet de rapport d'audit afin de favoriser la discussion. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise permet de reconnaître le rôle important de ceux-ci dans la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière et leur donne l'opportunité de comprendre le fondement des décisions prises par l'auditeur sur les points clés de l'audit et la façon dont ces points seront décrits dans son rapport d'audit. Elle permet aussi aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de se demander s'il ne serait pas utile de fournir des informations nouvelles ou améliorées, dans la mesure où ces points seront communiqués dans le rapport de l'auditeur.
- A62. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requise par le paragraphe 17 (a) s'applique aussi dans les circonstances extrêmement rares où un point considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur (voir les paragraphes 14 et A54).
- A63. La diligence requise par le paragraphe 17 (b) selon laquelle l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit peut permettre à l'auditeur de poursuivre ses discussions avec d'autres personnes qui sont bien au fait de l'audit et des points importants qui en sont ressortis (telles que le responsable du contrôle qualité de la mission, dans les cas où un tel responsable a été affecté à la mission). Ces entretiens peuvent amener l'auditeur à remettre en cause sa conclusion sur l'absence de points clés de l'audit.

Documentation (Voir par. 18)

- A64. Le paragraphe 8 de la Norme ISA 230 requiert de l'auditeur qu'il prépare une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre, entre autres, les jugements professionnels importants. En ce qui concerne les points clés de l'audit, ces jugements professionnels comprennent la détermination, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur et le point de savoir si chacun de ces points constitue ou non un point clé de l'audit. Les jugements de l'auditeur portés dans ce cadre seront

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

probablement étayés par la documentation relative aux communications entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la documentation d'audit se rapportant à chaque point pris individuellement (voir le paragraphe A39), ainsi que par d'autres pièces de la documentation d'audit portant sur les points importants relevés lors de l'audit (par exemple, une note de synthèse). Toutefois, la présente Norme ISA ne requiert pas de l'auditeur qu'il documente les raisons pour lesquelles les autres points ayant fait l'objet de communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne constituent pas des points ayant nécessité une attention importante de sa part.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 705 (Révisée), Modifications apportées à l'opinion formulées dans le rapport de l'auditeur indépendant

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 705 (Révisée)

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Types d'opinions modifiées	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Diligences requises	
Situations qui requièrent une opinion modifiée	6
Détermination du type d'opinion modifiée.....	7 – 15
Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée	16 – 29
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	30
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Types d'opinions modifiées	A1
Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée	A2-A12
Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer	A13-A16
Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiée	A17 – A26
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	A27
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion	

La Norme Internationale Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forge son opinion conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)¹, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire. La présente Norme ISA traite également de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont impactés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée. Dans tous les cas, les exigences en matière de rapport de la Norme ISA 700 (Révisée) s'appliquent et ne sont pas répétées dans la présente Norme ISA, à moins que les exigences de celle-ci en traitent expressément ou les modifient.

Types d'opinions modifiées

2. La présente Norme ISA prévoit trois types d'opinion modifiées, à savoir : une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend :
 - (a) De la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir : les états financiers comportent des anomalies significatives ou, dans le cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives ; et
 - (b) Du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème. (Voir par. A1)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement une opinion modifiée appropriée sur les états financiers :
 - (a) Lorsqu'il conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou
 - (b) Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

¹ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

Définitions

5. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Caractère diffus – Le caractère, dans le contexte d'anomalies, des incidences sur les états financiers des anomalies, ou des incidences éventuelles sur ceux-ci des anomalies, s'il en existe, qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences ayant un caractère diffus dans les états financiers sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur :
 - (i) Ne sont pas circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques des états financiers ;
 - (ii) Représentent ou pourraient représenter, si elles sont circonscrites à des éléments, comptes ou rubriques spécifiques, une part importante des états financiers ; ou
 - (iii) Au regard des informations fournies, sont fondamentales pour la compréhension de l'utilisateur des états financiers.
 - (b) Opinion modifiée – Une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Diligences requises

Situations qui requièrent une opinion modifiée

6. L'auditeur doit modifier l'opinion formulée dans son rapport d'audit :
- (a) Lorsqu'il conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ; ou (Voir par. A2 – A7)
 - (b) Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir par. A8 – A12)

Détermination du type d'opinion modifiée

Opinion avec réserve

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve :
- (a) Lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers ; ou
 - (b) Lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

Opinion défavorable

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou en cumulé, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

Impossibilité d'exprimer une opinion

9. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus.
10. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsque, dans des situations extrêmement rares et bien qu'ayant recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur chacune des incertitudes individuelles, il conclut qu'il n'est pas possible de se forger une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible de ces incertitudes et de leur incidence cumulée éventuelle sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il estime que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.
12. Si la direction refuse de lever la limitation visée au paragraphe 11 de la présente Norme ISA, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que toutes ces personnes ne soient impliquées dans la direction de l'entité², et considérer s'il est possible de mettre en œuvre des procédures alternatives pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
13. Si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit en déterminer les implications :
 - (a) S'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ; ou

² Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

- (b) S'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus de telle sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour exprimer la gravité de la situation, l'auditeur doit :
- (i) Soit se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est réalisable en pratique et possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable ; ou (Voir par. A13)
 - (ii) Soit, s'il n'est pas réalisable en pratique ou possible de se démettre de la mission avant l'émission du rapport d'audit, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir par. A14).
14. Si l'auditeur se démet de la mission dans la situation prévue au paragraphe 13(b)(i), il doit, avant de se démettre, informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de tout problème identifié au cours de l'audit qui aurait donné lieu une modification de l'opinion. (Voir par. A15)

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion

15. Lorsque l'auditeur estime nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas, par ailleurs, exprimer dans son rapport d'audit une opinion non modifiée au regard du même référentiel comptable sur un état financier seul ou un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier. Dans cette situation, inclure une telle opinion non modifiée dans le même rapport³ contredirait l'opinion défavorable exprimée ou l'impossibilité formulée d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir par. A16)

Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiéeOpinion de l'auditeur

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, la section relative à l'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir par. A17-A19)

Opinion avec réserve

17. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer que, à son avis, sous réserve des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :

- (a) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs

³ Norme ISA 805 (Révisée), *Aspects particuliers – Audits d'états financiers seuls et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier*, traite des situations dans lesquelles l'auditeur a été nommé pour exprimer une opinion distincte sur un ou plusieurs éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) [...], conformément au [référentiel comptable applicable]; ou

- (b) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, les états financiers ci-joints ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser la formulation « sous réserve des incidences éventuelles du point [ou des points]... » pour exprimer l'opinion modifiée. (Voir par. A20)

Opinion défavorable

18. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :

- (a) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les états financiers ci-joints ne présentent pas sincèrement (ou ne donnent pas une image fidèle de) [...], conformément au [référentiel comptable applicable]; ou
- (b) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Impossibilité d'exprimer une opinion

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

- (a) Indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;
- (b) Indiquer que, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;
- (c) Modifier la déclaration exigée selon le paragraphe 24(b) de la Norme ISA 700 (Révisée), qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

Fondement de l'opinion

20. Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers requis par la Norme ISA 700 (Révisée) : (Voir par. A21)

- (a) Remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » exigé selon le paragraphe 28 de la Norme ISA 700 (Révisée) par l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve »,

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

« Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas ; et

(b) Dans cette section, inclure une description du point à l'origine de la modification.

21. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans ceux-ci (y compris dans les informations chiffrées fournies), l'auditeur doit inclure dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » une description et la quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que ceci ne soit pas faisable en pratique. Lorsqu'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit alors l'indiquer dans ladite section. (Voir par. A22)
22. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait aux informations qualitatives fournies, il doit expliquer en quoi ces informations sont erronées dans la section « Fondement de l'opinion modifiée ».
23. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations requises, l'auditeur doit :
 - (a) S'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - (b) Décrire dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » la nature de l'information omise ; et
 - (c) À moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Voir par. A23)
24. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons de cette impossibilité dans la section « Fondement de l'opinion modifiée ».
25. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la déclaration relative à la question de savoir si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit requise par le paragraphe 28 (d) de la Norme ISA 700 (Révisée) de manière à y inclure les termes « avec réserve » ou « défavorable », selon le cas.
26. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport ne doit pas comprendre les éléments requis aux paragraphes 28 (b) et 28 (d) de la Norme ISA 700 (Révisée). Ces éléments consistent en :
 - (a) Un renvoi à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur ; et
 - (b) Une déclaration indiquant que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

27. Même dans les cas où l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser dans la section « Fondement de l'opinion modifiée », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence. (Voir par. A24)

Description des responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

28. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier la description des responsabilités de l'auditeur requise aux paragraphes 39–41 de la Norme ISA 700 (Révisée) de manière à y inclure uniquement les éléments suivants : (Voir par. A25)
- (a) Une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes internationales d'audit et à émettre un rapport d'audit ;
 - (b) Une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ; et
 - (c) La déclaration relative à l'indépendance de l'auditeur et aux autres responsabilités d'ordre déontologique requise par le paragraphe 28 (c) de la Norme ISA 700 (Révisée).

Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers

29. À moins que la loi ou la réglementation ne l'exige, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport d'audit ne doit pas comprendre de section sur les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 ou une section « Autres informations » conformément à la Norme ISA 720 (Révisée)^{4, 5}. (Voir par. A26)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

30. Lorsque l'auditeur envisage de modifier l'opinion dans son rapport d'audit, il doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons qui le conduisent à cette opinion modifiée ainsi que la formulation de celle-ci. (Voir par. A27)

Modalités d'application et autres informations explicatives

⁴ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 11-13.

⁵ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphe A54.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Types d'opinions modifiées (Voir par. 2)

A1. Le tableau ci-après illustre comment le jugement de l'auditeur sur la nature du problème donnant lieu à la modification de son opinion, ainsi que sur le caractère diffus ou non de son incidence ou de son incidence éventuelle sur les états financiers, permet de déterminer le type d'opinion à exprimer.

<i>Nature du problème donnant lieu à la modification</i>	<i>Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers</i>	
	<i>Significatif mais non diffus</i>	<i>Significatif et diffus</i>
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

Nature des anomalies significatives (Voir par. 6(a))

A2. La Norme ISA 700 (Révisée) requiert de l'auditeur, pour forger son opinion sur les états financiers, de conclure s'il a, ou pas, obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives⁶. Pour ce faire, l'auditeur tient compte de son évaluation des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers conformément à la Norme ISA 450⁷.

A3. La Norme ISA 450 définit une anomalie comme l'écart entre le montant enregistré, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. En conséquence, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir au regard :

- (a) Du caractère approprié des méthodes comptables retenues ;
- (b) De l'application des méthodes comptables retenues ; ou
- (c) Du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers.

⁶ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 11.

⁷ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 11.

MODIFICATIONS APPORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

A4. Au regard du caractère approprié des méthodes comptables que la direction a retenues, les anomalies significatives dans les états financiers peuvent résulter, par exemple :

- (a) De méthodes comptables retenues qui ne sont pas cohérentes avec le référentiel comptable applicable ;
- (b) D'états financiers qui ne décrivent pas correctement une méthode comptable relative à un élément important de l'état de la situation financière, de l'état du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres ou du tableau des flux de trésorerie ; ou
- (c) D'états financiers, qui ne reflètent pas les opérations et les événements les sous-tendant ou ne fournissent pas les informations sur ceux-ci de manière à donner une présentation sincère.

A5. Les référentiels comptables contiennent souvent des dispositions en matière de comptabilisation des changements de méthodes comptables et d'informations à fournir les concernant. Lorsque l'entité a modifié son choix de méthodes comptables importantes, une anomalie significative dans les états financiers peut survenir si l'entité n'a pas respecté ces dispositions.

Application des méthodes comptables retenues

A6. Au regard de l'application des méthodes comptables retenues, des anomalies significatives dans les états financiers peuvent survenir :

- (a) Lorsque les méthodes comptables retenues n'ont pas été appliquées par la direction conformément au référentiel comptable, y compris lorsqu'elles n'ont pas été appliquées de manière permanente d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (principe de permanence des méthodes) ; ou
- (b) En raison des modalités d'application d'une méthode comptable retenue (telle qu'une erreur d'application non intentionnelle).

Caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers

A7. Au regard du caractère approprié ou pertinent des informations fournies dans les états financiers, des anomalies significatives peuvent survenir lorsque :

- (a) Les états financiers ne comportent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable ;
- (b) Les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel comptable applicable ; ou
- (c) Les états financiers ne donnent pas les informations supplémentaires qui seraient nécessaires, au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel comptable applicable, pour aboutir à une présentation sincère.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Le paragraphe A17 de la Norme ISA 450 fournit d'autres exemples d'anomalies significatives dans les informations qualitatives.

Nature d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 6(b))

A8. L'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (également appelée limitation à l'étendue des travaux d'audit) peut résulter :

- (a) De circonstances hors du contrôle de l'entité ;
- (b) De circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ; ou
- (c) De limitations imposées par la direction.

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation à l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures alternatives. Lorsque ceci n'est pas réalisable, les diligences requises aux paragraphes 7(b) et 9-10 s'appliquent selon les cas. Des limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres implications pour l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraudes et sur la décision de poursuivre ou non de la mission.

A10. Constituent par exemple des circonstances hors du contrôle de l'entité :

- La destruction de la comptabilité de l'entité ;
- La saisie par des autorités gouvernementales de la comptabilité d'un composant important pour une période de temps indéfinie.

A11. Constituent par exemple des circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur :

- L'entité est tenue d'utiliser la méthode de la mise en équivalence pour comptabiliser une participation dans une entreprise associée, et l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations financières de cette dernière afin d'apprécier si la méthode de la mise en équivalence a été correctement appliquée ;
- La date de la nomination de l'auditeur est telle qu'il n'a pas été en mesure d'assister à l'inventaire physique des stocks ;
- L'auditeur considère que la seule réalisation de contrôles de substance n'est pas suffisante, alors que les contrôles au sein de l'entité ne sont pas efficaces.

A12. Constituent par exemple une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés provenant d'une limitation à l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :

- La direction n'autorise pas l'auditeur à assister à l'inventaire physique des stocks ;

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

- La direction n'autorise pas l'auditeur à procéder à des demandes de confirmations externes de soldes de comptes spécifiques.

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

Conséquence d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation à l'étendue des travaux imposée par la direction après que l'auditeur a accepté la mission (Voir par. 13(b) (i) – 14)

A13. La possibilité de se démettre de la mission d'audit peut dépendre du stade d'avancement de celle-ci au moment où la direction impose une limitation à l'étendue des travaux. Si l'auditeur a substantiellement achevé l'audit, il peut décider de le compléter dans la mesure du possible, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion et expliquer la limitation à l'étendue de ses travaux dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » avant de se démettre.

A14. Dans certains cas, se démettre de la mission d'audit peut ne pas être possible lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation de poursuivre la mission d'audit. Ceci peut être le cas pour un auditeur qui est nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Ceci peut aussi être le cas dans des pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période donnée, ou nommé pour une période donnée et où il lui est interdit de se démettre de la mission soit avant d'avoir achevé l'audit de ces états financiers, soit avant la fin de cette période. L'auditeur peut aussi s'interroger sur la nécessité d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit⁸.

A15. Dans le cas où l'auditeur conclut qu'il est nécessaire de se démettre de la mission d'audit en raison d'une limitation à l'étendue de l'audit, l'auditeur peut avoir l'obligation professionnelle, légale ou réglementaire de communiquer à des instances de supervision ou aux détenteurs du capital de l'entité des informations sur les conditions de sa démission.

Autres aspects relatifs à une opinion défavorable ou à une impossibilité d'exprimer une opinion (Voir par. 15)

A16. Les exemples suivants illustrent des situations qui ne seraient pas en contradiction avec la formulation par l'auditeur d'une opinion défavorable ou d'une impossibilité d'exprimer une opinion:

- L'expression, dans un même rapport, d'une opinion non modifiée sur les états financiers établis conformément à un référentiel comptable donné et l'expression d'une opinion défavorable sur ces mêmes états financiers établis conformément à un référentiel comptable différent⁹ ;

⁸ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe A10.

⁹ Voir paragraphe A31 de la Norme ISA 700 (Révisée) pour une description de cette situation.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

- La formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur le résultat des opérations ainsi que sur les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée concernant la situation financière (voir Norme ISA 510¹⁰). Dans un tel cas, l'auditeur ne formule pas une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Forme et contenu du rapport de l'auditeur lorsque l'opinion est modifiéeExemples de rapports de l'auditeur (Voir par. 16)

A17. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.

A18. L'exemple 3 fourni en annexe présente un rapport d'audit dans lequel l'auditeur exprime une opinion avec réserve parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. L'exemple 4 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers. L'exemple 5 présente un rapport dans lequel l'auditeur indique qu'il se trouve dans l'impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers. Dans les deux derniers cas, les incidences éventuelles du problème sur les états financiers sont à la fois significatives et diffuses. Les annexes des autres Normes ISA qui énoncent des exigences en matière de rapport, y compris la Norme ISA 570 (Révisée)¹¹, fournissent également des exemples de rapports dans lesquels l'auditeur exprime une opinion modifiée.

Opinion de l'auditeur (Voir Par. 16)

A19. La modification de cet intitulé montre clairement à l'utilisateur que l'auditeur a exprimé une opinion modifiée et indique le type d'opinion modifiée.

Opinion avec réserve (Voir Par. 17)

A20. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il n'est pas approprié d'utiliser une phrase telle que « sous le bénéfice des explications qui suivent » ou « à l'exception de » dans la section « Opinion » car ces expressions ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Fondement de l'opinion (Voir Par. 20, 21, 23, 27)

A21. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur contribue à favoriser la compréhension des utilisateurs et à identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. En conséquence, bien que la standardisation de la formulation d'une opinion modifiée et de la description de la raison de la modification ne soit pas nécessairement

¹⁰ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*, paragraphe 10.

¹¹ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

possible, l'harmonisation tant de la forme que du contenu du rapport de l'auditeur est souhaitable.

- A22. Un exemple des incidences financières d'une anomalie significative que l'auditeur peut décrire dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » est, dans le cas d'une surévaluation des stocks, le chiffrage de ces incidences sur l'impôt sur le résultat, le résultat avant impôt, le résultat net et les capitaux propres.
- A23. La mention de l'information omise dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » ne serait pas réalisable en pratique si :
- Les informations à fournir n'ont pas été préparées par la direction ou si ces informations ne sont pas d'une autre façon directement disponibles pour l'auditeur ;
ou
 - Sur la base du jugement de l'auditeur, les informations à fournir sont anormalement volumineuses au regard du rapport d'audit.
- A24. Une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion en raison d'un problème spécifique décrit dans la section « Fondement de l'opinion », ne justifie pas de ne pas mentionner d'autres points identifiés qui auraient par ailleurs requis une modification de l'opinion. Dans de telles situations, l'information sur ces autres points dont l'auditeur a connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Description des responsabilités de l'auditeur pour l'audit des états financiers lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir Par. 28)

A25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il est souhaitable de déplacer les mentions suivantes dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du rapport d'audit, comme l'illustrent les exemples 4-5 fournis dans l'annexe de la présente Norme ISA :

- La mention requise au paragraphe 28 (a) de la Norme ISA 700 (Révisée), modifiée de façon à indiquer que la responsabilité de l'auditeur consiste à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément aux Normes ISA ; et
- La mention requise au paragraphe 28 (c) de la Norme ISA 700 (Révisée) relative à l'indépendance et aux autres responsabilités d'ordre déontologique.

Éléments à prendre en considération lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers (Voir Par. 29)

A26. Le fait d'indiquer les raisons pour lesquelles l'auditeur se trouve dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » du rapport d'audit fournit aux utilisateurs des informations utiles pour comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers et peut dissuader encore davantage les utilisateurs de s'appuyer indûment sur ces états financiers. En revanche, le

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

fait de communiquer des points clés de l'audit autres que le point ou les points qui sont à l'origine de la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion peut laisser supposer que les états financiers pris dans leur ensemble sont plus crédibles sur ces points qu'il ne serait approprié dans les circonstances, et entrerait en contradiction avec la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. De même, il ne serait pas approprié d'inclure une section relative aux autres informations conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) qui traite de l'appréciation de l'auditeur sur la cohérence des autres informations avec les états financiers. Par conséquent, le paragraphe 29 de la présente Norme ISA interdit à l'auditeur d'inclure dans son rapport une section sur les points clés de l'audit ou une section relatives aux autres informations lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, à moins que la loi ou la réglementation ne l'obligent à communiquer les points clés de l'audit ou à communiquer sur les autres informations.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 30)

A27. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des situations qui conduisent à envisager une modification de l'opinion de l'auditeur et de la formulation de celle-ci permet :

- (a) À l'auditeur, d'informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la (des) modification(s) envisagée(s) et des raisons (ou circonstances) sous-jacentes à cette (ces) modification(s) ;
- (b) À l'auditeur, de rechercher l'accord des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les faits donnant lieu à la (aux) modification(s) envisagée(s), ou de confirmer les points de désaccord avec la direction ; et
- (c) D'offrir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la possibilité, lorsque ceci est approprié, de fournir à l'auditeur toute information et explication complémentaires relatives au(x) problème(s) donnant lieu à une (des) modification(s) envisagée(s).

Annexe

(Voir par. A17–A18, A25)

Exemples de rapports de l'auditeur avec des modifications apportées à l'opinion^(*)

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une entité associée étrangère
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur un poste des états financiers consolidés
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur plusieurs postes des états financiers

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

Exemple 1 – Opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210².
- Les stocks sont erronés. L'anomalie est considérée comme significative mais n'a pas un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹ Norme ISA 600, *Aspects particulier – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers³

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks détenus par l'entité sont inscrits dans l'état de situation financière pour un montant de xxx. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation mais a seulement retenu le coût, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Les documents comptables de l'entité font ressortir que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût ou de la valeur de réalisation, une dépréciation de xxx aurait été nécessaire pour ramener ceux-ci à leur valeur de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et l'impôt sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits respectivement de xxx, xxx et xxx.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres

³ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

informations » dans l'exemple 6 devra être adapté pour décrire le point spécifique ayant donné lieu à l'opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations.]

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁴ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

Exemple 2 – Opinion défavorable en raison d'une anomalie significative dans les états financiers consolidés

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- Les états financiers consolidés comportent une anomalie significative en raison de la non consolidation d'une filiale. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers consolidés sont considérées comme ayant un caractère diffus dans les états financiers. L'incidence de l'anomalie sur les états financiers consolidés n'a pas pu être déterminée en pratique (c.-à-d. que l'expression d'une opinion défavorable est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- La Norme ISA 701 s'applique, mais l'auditeur a déterminé qu'il n'y avait pas de point clé de l'audit à communiquer autre que le problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable ».
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁵

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », les états financiers consolidés ci-joints ne présentent pas sincèrement (*ou ne donnent pas une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Ainsi qu'il est expliqué dans la Note X, le Groupe n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ acquise au cours de l'exercice 20X1 du fait qu'il n'a pas été en mesure de déterminer la juste valeur de certains actifs et passifs importants de cette filiale à la date d'acquisition. Cette participation est en conséquence comptabilisée à son coût d'acquisition. Selon les Normes Internationales d'Information Financière, cette filiale aurait dû être consolidée par le Groupe et son acquisition comptabilisée sur la base des montants provisoires. Si la filiale XYZ avait été consolidée, de nombreux postes des états financiers consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers consolidés de l'exclusion de cette filiale de la consolidation n'ont pu être déterminées.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 7 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » dans l'exemple 7 devra être adapté pour décrire le point spécifique ayant donné lieu à l'opinion défavorable qui a également une incidence sur les autres informations]

Points clés de l'audit

A l'exception du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », nous avons déterminé qu'il n'y avait pas d'autre point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés⁶

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

Exemple 3 – Opinion avec réserve en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une entité associée étrangère

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur une participation dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais n'ont pas un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁷

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints présentent sincèrement (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation du Groupe dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît dans l'état consolidé de situation financière du 31 décembre 20X1 pour un montant de xxx, et la quote-part du résultat net de xxx de la société XYZ est incluse dans le résultat net de ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier la valeur comptable de la participation de ABC dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ, nous a été refusés. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés [aux/en/à] [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

⁷ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » dans l'exemple 6 devra être adapté pour décrire le point spécifique ayant donné lieu à l'opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations]

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés⁸

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est *[nom]*.

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁸ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

Exemple 4 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur un poste des états financiers consolidés

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un poste des états financiers consolidés qui reflète une participation dans une co-entreprise représentant plus de 90% de l'actif net de l'entité. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Une description plus limitée des responsabilités de l'auditeur est requise.
- Outre l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁹

Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

Nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers consolidés ci-joints du Groupe. En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation du Groupe dans la co-entreprise XYZ est inscrite dans l'état consolidé de situation financière pour un montant de xxx, représentant plus de 90% de son actif net au 31 décembre 20X1. Nous n'avons pas été autorisés à accéder à la direction et aux auditeurs de la co-entreprise XYZ, y compris à leur documentation d'audit. Par voie de conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si, le cas échéant, des ajustements s'avéreraient nécessaires sur la quote-part du Groupe dans les actifs de la co-entreprise XYZ qu'il contrôle conjointement, sa quote-part dans les passifs de la co-entreprise XYZ pour lesquels il est conjointement responsable, ainsi que sur sa quote-part dans les revenus et les charges d'XYZ pour l'exercice et dans les éléments composant l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers consolidés¹⁰

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des états financiers consolidés du Groupe selon les Normes internationales d'audit et d'émettre un rapport d'audit. Cependant, en raison du point décrit dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport,

⁹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹⁰ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers consolidés.

Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 5 – Formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité pour l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur plusieurs postes des états financiers

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur de nombreux postes des états financiers. Il s'agit des stocks et des comptes de créances. L'incidence éventuelle de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est considérée à la fois comme significative et comme ayant un caractère diffus dans les états financiers.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Une description plus limitée des responsabilités de l'auditeur est requise.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹¹

Impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés pour effectuer l'audit des états financiers de la société ABC (« la Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

Nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers ci-joints de la Société. En raison de l'importance du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Notre nomination en tant qu'auditeur de la Société étant intervenue après le 31 décembre 20X1, nous n'avons pas assisté à la prise d'inventaire physique des stocks en début et en fin d'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues au 31 décembre 20X0 et 20X1 inscrites dans l'état de situation financière pour des montants respectivement de xxx et de xxx. En outre, la mise en place en septembre 20X1 d'un nouveau système informatique pour la tenue des comptes de créances a généré de nombreuses erreurs dans ces comptes. A la date de notre rapport d'audit, la direction était toujours en train de rectifier les déficiences du système et de procéder à la correction des erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les comptes de créances inscrits dans l'état de situation financière au 31 décembre 20X1 pour un montant total de xxx. En raison de ces problèmes, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements auraient pu, le cas échéant, s'avérer nécessaires sur les stocks et les comptes de créances comptabilisés ou non, ainsi que sur les éléments composant l'état du résultat global, l'état de variation des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹²

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

¹¹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

MODIFICATIONS APORTEES A L'OPINION FORMULEE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

Notre responsabilité est d'effectuer un audit des états financiers de la Société selon les Normes internationales d'audit et d'émettre un rapport d'audit. Cependant, en raison des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » de notre rapport, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces états financiers.

Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 706 (Révisée), Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 706 (Révisée)
PARAGRAPHES D'OBSERVATION
ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS
DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectif	6
Définitions	7
Diligences requises	
Paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur.....	8-9
Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	10-11
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	12
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Relation entre les paragraphes d'observation et les points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur	A1 – A3
Situations dans lesquelles un paragraphe d'observation peut être nécessaire	A4-A6
Inclusion d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur	A7-A8
Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	A9 – A15
Emplacement des paragraphes d'observation et des paragraphes relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	A16-A17
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	A18
Annexe 1 : Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation	
Annexe 2 : Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes relatifs à d'autres points	

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

- Annexe 3 : Exemple d'un rapport de l'auditeur incluant une section relative aux points clés de l'audit, un paragraphe d'observation et un paragraphe relatif à d'autres points
- Annexe 4 : Exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison d'un non-respect d'une disposition du référentiel comptable applicable et incluant un paragraphe d'observation

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des communications additionnelles dans le rapport de l'auditeur lorsque celui-ci considère nécessaire :
 - (a) D'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou des points présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci, qui sont d'une importance telle qu'ils sont essentiels à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs ; ou
 - (b) D'attirer l'attention des utilisateurs sur tout point autre que ceux présentés dans les états financiers ou faisant l'objet d'une information fournie dans ceux-ci, qui sont pertinents pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.
2. La Norme ISA 701¹ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application quand l'auditeur détermine des points clés de l'audit et les communique dans son rapport. La présente norme traite de la relation entre les points clés de l'audit et toute communication supplémentaire incluse dans le rapport de l'auditeur conformément à la présente norme, dans les cas où l'auditeur inclut une section sur les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. (Voir par. A1-A3)
3. La Norme ISA 570 (Révisée)² et la Norme ISA 720 (Révisée)³ définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application sur la communication, dans le rapport de l'auditeur, relative, respectivement, à la continuité d'exploitation et aux autres informations.
4. Les annexes 1 et 2 listent les Normes ISA qui contiennent des diligences requises demandant spécifiquement à l'auditeur d'inclure des paragraphes d'observation ou des paragraphes relatifs à d'autres points dans son rapport d'audit. Dans ces situations, les diligences requises par la présente Norme ISA concernant le contenu de tels paragraphes s'appliquent. (Voir par. A4)

Date d'entrée en vigueur

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

¹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

² Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*.

³ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur, ayant forgé son opinion sur les états financiers, est, s'il le juge nécessaire, d'attirer l'attention des utilisateurs, par une communication additionnelle claire dans son rapport d'audit, sur :
- (a) Un point qui, bien que présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs; ou
 - (b) Le cas échéant, tout autre point qui est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
- (a) Paragraphe d'observation – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur faisant référence à un point présenté ou mentionné de manière appropriée dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est d'une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs.
 - (b) Paragraphe relatif à d'autres points – Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur, faisant référence à un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers, qui, selon le jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit.

Diligences requises

Paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur

8. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel à leur compréhension des états financiers, il doit inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, lorsque les conditions suivantes sont réunies (Voir par. A5 – A6) :
- (a) L'auditeur ne soit pas tenu de modifier son opinion conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁴ en raison de ce point ; et
 - (b) Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, l'auditeur n'ait pas déterminé que ce point constituait un point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par. A1–A3)

⁴ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDÉPENDANT

9. Lorsqu'il inclut un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, l'auditeur doit :
- (a) L'inclure dans une section distincte de son rapport, précédée d'un titre approprié contenant le terme « observation » :
 - (b) Mentionner, dans le paragraphe, une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit des états financiers où une description détaillée du point est fournie ; le paragraphe ne peut porter que sur une information présentée ou fournie dans les états financiers ; et
 - (c) Préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observation. (Voir par. A7-A8, A16–A17)

Paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

10. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- (a) La loi ou réglementation ne l'interdit pas ; et
 - (b) Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, le point n'a pas été déterminé comme étant un point clé de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur. (Voir par. A9-A14)
11. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, il doit l'inclure dans une section distincte sous l'intitulé « Autre point » ou tout autre titre approprié. (Voir par. A15 –A17)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et leur communiquer la formulation de ce paragraphe. (Voir par. A18)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Relation entre les paragraphes d'observation et les points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 2, 8 (b))

- A1. La Norme ISA 701 définit les points clés de l'audit comme étant ceux qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points

PARAGRAPHERS D'OBSERVATION ET PARAGRAPHERS RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, tels que les constatations importantes découlant de l'audit des états financiers de la période en cours.⁵ Le fait de communiquer les points clés de l'audit fournit de l'information additionnelle permettant aux utilisateurs présumés des états financiers de comprendre les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit. La communication des points clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs présumés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités ayant requis des jugements importants de la part de la direction. Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, l'inclusion d'un paragraphe d'observation ne se substitue pas à la description de chacun des points clés de l'audit.

- A2. Les points considérés comme des points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 peuvent également être, selon le jugement de l'auditeur, essentiels à la compréhension des états financiers par leurs utilisateurs. Dans ce cas, lorsqu'il communique le point en tant que point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701, l'auditeur peut juger utile de mettre l'accent ou d'attirer l'attention sur son importance relative. Pour ce faire, il peut le présenter de manière à le mettre en exergue par rapport à d'autres points dans la section «Points clés de l'audit» (par exemple, en le présentant en premier) ou ajouter de l'information dans la description du point clé de l'audit afin de préciser son importance pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.
- A3. Un point qui n'est pas considéré comme un point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701 (du fait qu'il ne nécessite pas une attention importante de la part de l'auditeur) peut néanmoins être, selon le jugement de l'auditeur, essentiel à la compréhension des états financiers par les utilisateurs (par exemple, un événement postérieur). Si l'auditeur considère nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce point, ce dernier est inclus dans un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, conformément à la présente Norme ISA.

Situations dans lesquelles un paragraphe d'observation peut être nécessaire (Voir par. 4, 8)

- A4. L'annexe 1 liste les Normes ISA qui contiennent des diligences requises demandant spécifiquement à l'auditeur d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit dans certaines situations. Ces situations incluent :
- Lorsque le référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit ;
 - Pour avertir les utilisateurs que les états financiers ont été établis conformément à un référentiel à usage particulier ;

⁵ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 16.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDÉPENDANT

- Lorsque l'auditeur a eu connaissance de faits après la date de son rapport d'audit (c.-à-d. d'événements postérieurs) et émet un nouveau rapport d'audit ou un rapport modifié⁶.
- A5. Des exemples de situations dans lesquelles l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'inclure un paragraphe d'observation sont donnés ci-après :
- Une incertitude concernant l'issue future d'une action en justice ou intentée par un organisme régulateur, exceptionnelle par sa gravité ;
 - Un événement postérieur important survenu entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur⁷ ;
 - L'application anticipée (lorsque cela est permis) d'une nouvelle norme comptable ayant une incidence significative sur les états financiers ;
 - Une catastrophe majeure qui a eu, ou continue d'avoir, une incidence significative sur la situation financière de l'entité.
- A6. Une utilisation trop générale de paragraphes d'observation peut toutefois diminuer l'efficacité de la communication de l'auditeur sur ces points.

Inclusion d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 9)

- A7. L'inclusion d'un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur ne remet pas en cause son opinion. Un tel paragraphe ne se substitue pas :
- (a) A l'expression par l'auditeur d'une opinion modifiée conformément à la Norme ISA 705 (Révisée) lorsque ceci est requis par les circonstances de la mission d'audit concernée ;
 - (b) Aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires par ailleurs pour que les états financiers donnent une présentation sincère ; ou
 - (c) A la communication prévue par la Norme ISA 570 (Révisée)⁸, lorsqu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- A8. Les paragraphes A16–A17 fournissent des modalités d'application supplémentaires sur l'emplacement du paragraphe d'observation dans des circonstances particulières.

⁶ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphes 12 (b) et 16.

⁷ Norme ISA 560, *paragraphe 6*.

⁸ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphes 22-23.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 10-11)

Situations dans lesquelles un paragraphe relatif à d'autres points peut être nécessaire

Pertinence pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs

A9. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert que l'auditeur communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, en incluant les risques importants qu'il a identifiés.⁹ Bien que les points liés aux risques importants puissent être considérés comme des points clés de l'audit, il est peu probable que d'autres points concernant la planification et la détermination de l'étendue des travaux (tels que l'étendue prévue des travaux d'audit ou l'application d'un seuil de signification dans le contexte de l'audit) constituent des points clés de l'audit au sens de la Norme ISA 701. Toutefois, la communication de points relatifs à la planification et à l'étendue des travaux d'audit dans le rapport de l'auditeur peut être requise par la loi ou la réglementation ou bien l'auditeur peut juger nécessaire de les communiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points.

A10. Dans les rares cas où l'auditeur n'est pas en mesure de se démettre d'une mission, bien que l'incidence éventuelle de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction ait un caractère diffus¹⁰, l'auditeur peut juger nécessaire d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit, pour expliquer les raisons pour lesquelles il ne lui est pas possible de se démettre de sa mission.

Pertinence pour la compréhension des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit par les utilisateurs

A11. La loi, la réglementation ou la pratique généralement admise dans un pays peut exiger de l'auditeur, ou lui permettre, d'explicitier certains points, pour fournir de plus amples explications sur ses responsabilités en matière d'audit des états financiers ou sur son rapport d'audit. Lorsque le paragraphe relatif à d'autres points porte sur plusieurs points qui, selon le jugement de l'auditeur, sont pertinents pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci, il peut être utile d'employer des sous-titres différents pour chacun des points.

A12. Un paragraphe relatif à d'autres points ne traite pas des cas où l'auditeur a d'autres obligations de communication qui viennent en sus de ses responsabilités aux termes des Normes ISA (voir la section « Autres obligations de communication » dans la Norme ISA 700 (Révisée)¹¹), ou lorsqu'il lui a été demandé de mettre en œuvre des procédures

⁹ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

¹⁰ Voir paragraphe 13(b)(ii) de la Norme ISA 705 (Révisée) pour les explications sur cette situation.

¹¹ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphes 43-44.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDÉPENDANT

spécifiques supplémentaires et d'émettre un rapport à ce sujet, ou encore d'exprimer une opinion sur des points spécifiques.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

A13. Une entité peut établir un jeu d'états financiers conformément à un référentiel comptable à usage général (par exemple, le référentiel national) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel comptable à usage général (par exemple, les Normes Internationales d'Information Financière), et charger l'auditeur d'émettre un rapport sur les deux jeux d'états financiers. Si l'auditeur a conclu que les référentiels comptables sont acceptables en l'espèce, il peut inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, indiquant qu'un autre jeu d'états financiers a été établi par la même entité conformément à un autre référentiel comptable à usage général et qu'il a émis un rapport d'audit séparé sur cet autre jeu d'états financiers.

Restriction à la diffusion ou à l'utilisation du rapport de l'auditeur

A14. Des états financiers établis dans un objectif particulier peuvent être établis conformément à un référentiel comptable à usage général dès lors que les utilisateurs présumés ont décidé que de tels états financiers à usage général satisfaisaient leurs besoins d'informations financières. Dès lors que le rapport de l'auditeur est destiné à des utilisateurs spécifiques, l'auditeur peut juger nécessaire dans ces circonstances d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points, indiquant que le rapport d'audit est destiné uniquement aux utilisateurs présumés et ne devrait pas être diffusé à, ou utilisé par, d'autres personnes.

Inclusion d'un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

A15. Le contenu d'un paragraphe relatif à d'autres points reflète clairement le fait qu'il n'y a pas d'obligation de présenter ou de fournir des informations relatives à ces autres points dans les états financiers. Un paragraphe relatif à d'autres points ne comporte pas d'informations que la loi, la réglementation ou d'autres normes professionnelles, par exemple les règles d'éthique concernant la confidentialité des informations, interdisent à l'auditeur de divulguer. Par ailleurs, un paragraphe relatif à d'autres points ne contient pas d'informations que la direction est tenue de fournir.

Emplacement des paragraphes d'observation et des paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 9, 11)

A16. L'emplacement d'un paragraphe d'observation ou d'un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur dépend de la nature des informations à communiquer et du jugement de l'auditeur quant à leur importance relative pour les utilisateurs présumés par rapport aux autres éléments dont la Norme ISA 700 (Révisée) requiert la communication. Par exemple :

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Paragrapbes d'observation

- Lorsqu'un paragraphe d'observation porte sur le référentiel comptable applicable, y compris dans les cas où l'auditeur détermine que le référentiel comptable applicable serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par la loi ou la réglementation¹², l'auditeur peut juger nécessaire que ce paragraphe soit placé immédiatement après la section exposant le fondement de l'opinion afin de fournir un contexte approprié à son opinion ;
- Lorsqu'une section relative aux points clés de l'audit est présentée dans le rapport de l'auditeur, un paragraphe d'observation peut être placé, soit directement avant ou après la section relative aux points clés de l'audit, en fonction du jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information incluse dans le paragraphe d'observation. L'auditeur peut aussi ajouter des précisions contextuelles au titre « Observation », par exemple « Observation – Événement postérieur à la clôture », afin de distinguer ces observations des points traités individuellement dans la section relative aux points clés de l'audit.

Paragrapbes relatifs à d'autres points

- Lorsqu'une section relative aux points clés de l'audit est présentée dans le rapport de l'auditeur et qu'un paragraphe relatif à d'autres points est aussi considéré comme nécessaire, l'auditeur peut ajouter des précisions contextuelles au titre « Autre point », par exemple « Autre point – Etendue des travaux d'audit », afin de distinguer ce point des points traités individuellement dans la section relative aux points clés de l'audit ;
- Lorsqu'un paragraphe relatif à d'autres points est inclus dans le rapport de l'auditeur pour attirer l'attention des utilisateurs sur un point concernant les autres obligations de communication sur lesquelles l'auditeur rend compte dans son rapport d'audit, ce paragraphe peut être inclus dans la section « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires » ;
- Lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités et obligations de l'auditeur ou la compréhension du rapport d'audit par les utilisateurs, le paragraphe relatif à d'autres points peut être inclus dans une section distincte du rapport d'audit, à la suite du Rapport sur l'audit des états financiers » et du « Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires ».

A17. L'annexe 3 illustre la relation entre la section relative aux points clés de l'audit, un paragraphe d'observation et un paragraphe relatif à d'autres points quand ils sont tous présentés dans le rapport de l'auditeur. L'exemple de rapport présenté en annexe 4 inclut un paragraphe d'observation dans le rapport de l'auditeur d'une entité autre

¹² Comme le requièrent notamment le paragraphe 19 de la Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, et le paragraphe 14 de la Norme ISA 800, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier*.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

qu'une entité cotée qui contient une opinion avec réserve et dans lequel aucun point clé de l'audit n'est communiqué.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

A18. La communication requis au paragraphe 12 permet aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'être informées de la nature de tout point particulier que l'auditeur a l'intention de mettre en exergue dans son rapport d'audit, et leur donne la possibilité d'obtenir de ce dernier des éclaircissements supplémentaires si nécessaire. Lorsque l'inclusion, dans le rapport de l'auditeur, d'un paragraphe relatif à d'autres points sur un point particulier revient à chacune des missions successives, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas nécessaire de répéter cette communication lors de chaque mission, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige.

PARAGRAPHERS D'OBSERVATION ET PARAGRAPHERS RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Annexe 1

(Voir par. 4, A4)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des paragraphes d'observation

La présente annexe identifie les paragraphes, dans les autres Normes ISA, qui requièrent de l'auditeur d'inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit dans certaines circonstances. Cette liste n'est pas un substitut à la prise en compte des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives des Normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit* – paragraphe 19 (b)
- Norme ISA 560, *Evénements postérieurs à la clôture* – paragraphes 12(b) et 16
- Norme ISA 800, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à caractère spécifique* – paragraphe 14

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Annexe 2

(Voir par. 4)

Liste des Normes ISA contenant des diligences requises pour des Paragraphes relatifs à d'autres points

La présente annexe identifie les paragraphes, dans les autres Normes ISA, qui requièrent de l'auditeur d'inclure un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit dans certaines circonstances. Cette liste n'est pas un substitut à la prise en compte des diligences requises et des modalités d'application et autres informations explicatives des Normes ISA.

- Norme ISA 560, *Evénements postérieurs à la clôture* – paragraphes 12(b) et 16
- Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* – paragraphes 13-14, 16-17 et 19

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Annexe 3

(Voir par. A17)

Exemple d'un rapport de l'auditeur incluant une section relative aux points clés de l'audit, un paragraphe d'observation et un paragraphe relatif à d'autres points

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué au titre des événements postérieurs. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période en cours.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.

¹ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent. La loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de mentionner le rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants et l'auditeur a décidé de le faire.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDÉPENDANT

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Observation³

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la Société. Cette observation ne modifie pas notre opinion.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

² Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

³ Comme il est mentionné au paragraphe A16, selon le jugement de l'auditeur quant à l'importance relative de l'information qu'il contient, un paragraphe d'observation peut être placé soit directement avant soit directement après la section sur les points clés de l'audit.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Autre point

Les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est émis est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁴ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

PARAGRAPHES D'OBSERVATION ET PARAGRAPHES RELATIFS A D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDEPENDANT

Annexe 4
(Voir par. A8)

Exemple d'un rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison d'un non-respect d'une disposition du référentiel comptable applicable et incluant un paragraphe d'observation

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Un non-respect d'une disposition du référentiel comptable applicable a conduit l'auditeur à exprimer une opinion avec réserve.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, un incendie est survenu dans les installations de production de l'entité, et celle-ci l'a communiqué au titre des événements postérieurs. Selon le jugement de l'auditeur, ce point revêt une importance telle qu'il est essentiel à la compréhension des états financiers par les utilisateurs. Ce point n'a pas nécessité une attention importante de la part de l'auditeur dans son audit des états financiers de la période en cours.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire.
- L'auditeur n'a pas obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDÉPENDANT

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁵

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que (de) sa performance financière et (de) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Les valeurs mobilières de placement détenues par la Société sont inscrites dans l'état de situation financière pour un montant de xxx. La direction n'a pas valorisé ces titres de placement à la valeur de marché mais à leur coût d'acquisition, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Les documents comptables de la Société font apparaître que dans l'hypothèse où la direction aurait valorisé ces valeurs mobilières de placement à leur valeur de marché, la société aurait enregistré une perte non réalisée de xxx dans l'état du résultat global de l'exercice. La valeur de ces titres de placement inscrite dans l'état de situation financière aurait été réduite d'un montant identique au 31 décembre 20X1, et l'impôt sur les bénéfices, le résultat net et les capitaux propres auraient été diminués respectivement de xxx, xxx et de xxx.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

⁵ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

PARAGRAPHE D'OBSERVATION ET PARAGRAPHE RELATIF À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE
L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Observation – Conséquences d'un incendie

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit les conséquences de l'incendie survenu dans les installations de production de la Société. Cette observation ne modifie pas notre opinion.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁶

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 710, Données comparatives - Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

DONNEES COMPARATIVES – CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS COMPARATIFS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 710**DONNÉES COMPARATIVES - CHIFFRES
CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS
COMPARATIFS**(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente Norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle Norme ISA 701 et des Normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle Norme ISA 701 et des Normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Nature des données comparatives	2 – 3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Diligences requises	
Procédures d'audit	7 – 9
Rapport d'audit	10 – 19
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Procédures d'audit	A1
Rapport d'audit	A2 – A13
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, doit être lue conjointement avec de la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant les données comparatives dans un audit d'états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ou n'ont pas été audités, les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 510¹ relative aux soldes d'ouverture s'appliquent également.

Nature des données comparatives

2. La nature des données comparatives qui sont présentées dans les états financiers d'une entité dépend des dispositions du référentiel comptable applicable. Il existe deux grandes approches différentes concernant la façon dont l'auditeur rend compte de ses obligations, dans son rapport d'audit, en matière de données comparatives, selon qu'il s'agit de chiffres correspondants ou d'états financiers comparatifs. L'approche à retenir est souvent spécifiée par la loi ou la réglementation mais elle peut aussi être précisée dans les termes de la mission.
3. Les différences essentielles entre ces deux approches se traduisent dans le rapport d'audit de la manière suivante :
 - (a) Pour les chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers se réfère uniquement à la période en cours ; tandis que
 - (b) Pour les états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur se réfère à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.

La présente Norme ISA traite séparément de la forme de l'opinion exigée dans le rapport d'audit pour chacune de ces deux approches.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - (a) De recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les données comparatives incluses dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable relatives aux données comparatives ; et

¹ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*.

- (b) D'en faire rapport conformément à ses obligations de communication.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:

- (a) Données comparatives – Les montants et informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel comptable applicable.
- (b) Chiffres correspondants – Les données comparatives dans lesquelles les montants et autres informations relatifs à la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censés être lus uniquement en relation avec les montants et autres informations relatifs à la période en cours (dénommés «chiffres de la période en cours»); le niveau de détail que présentent les montants et informations correspondants est dicté principalement par son degré de pertinence au regard des chiffres de la période en cours.
- (c) États financiers comparatifs – les données comparatives dans lesquelles les montants et autres informations relatifs à la période précédente sont inclus dans les états financiers de la période en cours à des fins de comparaison et, s'ils sont audités, sont visés par l'opinion de l'auditeur. le niveau de détail des informations présentées dans ces états financiers comparatifs est comparable à celui des états financiers de la période en cours.

Pour les besoins de la présente Norme ISA, les références faites à une « période précédente » doivent être comprises comme désignant aussi des « périodes précédentes » lorsque les données comparatives incluent des montants et informations relatifs à plus d'une période.

Diligences requises

Procédures d'audit

7. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. À cette fin, l'auditeur doit apprécier si :
- (a) Les données comparatives sont en accord avec les montants et autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraités ; et
- (b) Les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et communiqués de manière adéquate.
8. Si l'auditeur a connaissance, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, d'une possible anomalie significative dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances en vue

de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également suivre les diligences concernées requises par la Norme ISA 560². Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers corrigés.

9. Ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 580³, l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes couvertes par son opinion d'audit. Il doit aussi obtenir une déclaration écrite spécifique concernant toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de périodes précédentes qui affecte les données comparatives. (Voir par. A1)

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

10. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer à ces chiffres correspondants, sauf dans les cas décrits aux paragraphes 11, 12 et 14. (Voir par. A2)
11. Si le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et si le point à l'origine de cette opinion modifiée n'a pas été résolu, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours. Dans le paragraphe de son rapport d'audit exposant le motif de l'opinion modifiée, il doit :
- (a) Soit faire référence, dans la description du point à l'origine de l'opinion modifiée, tant aux chiffres de la période en cours qu'aux chiffres correspondants, lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives ; ou
 - (b) Soit, dans les autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants. (Voir par. A3 – A5)
12. Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondants qui y sont présentés. (Voir par. A6)

² Norme ISA 560, *Evénements postérieurs à la clôture*, paragraphes 14–17.

³ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 14.

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

13. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, et si la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points :
- (a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
 - (b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, les raisons de cette modification ; et
 - (c) La date de ce rapport. (Voir par. A7)

États financiers de la période précédente non audités

14. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies affectant de manière significative les états financiers de la période en cours⁴. (Voir par. A8)

États financiers comparatifs

15. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés et sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée. (Voir par. A9-A10)
16. Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, l'auditeur doit, si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment, indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points, en application de la Norme ISA 706 (Révisée)⁵. (Voir par. A11)

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent

17. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :
- (a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;

⁴ Norme ISA 510, paragraphe 6.

⁵ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 8.

DONNEES COMPARATIVES – CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ETATS FINANCIERS COMPARATIFS

- (b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, les raisons de cette modification ; et
- (c) La date de ce rapport ;

à moins que le rapport d'audit de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit réémis par ce dernier avec les états financiers.

18. Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative affectant les états financiers de la période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait auparavant établi un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que ces dernières ne soient toutes impliquées dans la direction de l'entité⁶, et demander à ce que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et si l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur ces états financiers modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours. (Voir par. A12)

États financiers de la période précédente non audités

19. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les soldes d'ouverture pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies affectant de manière significative les états financiers de la période en cours⁷ (Voir par.A13).

Modalités d'application et autres informations explicatives

Procédures d'audit

Déclarations écrites (Voir par. 9)

- A1. Dans le cas d'états financiers comparatifs, les déclarations écrites sont demandées pour toutes les périodes couvertes par l'opinion de l'auditeur, car la direction doit reconfirmer que les déclarations écrites qu'elle a faites précédemment sur la période précédente restent valables. Dans le cas de chiffres correspondants, les déclarations écrites ne sont demandées que pour les états financiers de la période en cours, car l'opinion de l'auditeur porte sur ces états financiers, dont les chiffres correspondants font partie intégrante. Toutefois, l'auditeur demande une déclaration écrite spécifique sur toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de périodes précédentes qui affecte les données comparatives.

⁶ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

⁷ Norme ISA 510, paragraphe 6.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

Absence de référence aux chiffres correspondants dans l'opinion de l'auditeur (Voir par. 10)

A2. L'opinion de l'auditeur ne fait pas référence aux chiffres correspondants car elle porte sur les états financiers de la période en cours pris dans leur ensemble, dont les chiffres correspondants font partie intégrante.

Point non résolu ayant entraîné une modification de l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur la période précédente (Voir par. 11)

A3. Lorsque le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que le point ayant donné lieu à l'opinion modifiée a été résolu et correctement comptabilisé ou inclus dans l'information fournie dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable, l'opinion de l'auditeur sur la période en cours n'a pas à faire référence à l'opinion modifiée précédente.

A4. Si l'opinion de l'auditeur sur la période précédente, telle qu'exprimée précédemment, était une opinion modifiée, le point non résolu qui a donné lieu à cette modification peut ne plus être pertinent au regard des chiffres de la période en cours. Néanmoins, une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion ou une opinion défavorable (selon les cas) peut être requise sur les états financiers de la période en cours, en raison des incidences avérées ou possibles de ce point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants de la période précédente.

A5. À titre d'illustration, l'annexe contient des exemples de rapports d'audit pour les cas où le rapport d'audit relatif à la période précédente comportait une opinion modifiée et où le point à l'origine de la modification n'a pas été résolu (Exemples 1 et 2).

Anomalie dans les états financiers de la période précédente (Voir par. 12)

A6. Lorsque les états financiers de la période précédente sont erronés et n'ont pas été corrigés et que le rapport de l'auditeur n'a pas été réémis, mais que les chiffres correspondants ont été correctement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période en cours, le rapport de l'auditeur peut inclure un paragraphe d'observations décrivant ces circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations figurant dans les états financiers et décrivant ce point de manière détaillée (voir Norme ISA 706 (Révisée)).

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir par. 13)

A7. À titre d'illustration, l'annexe contient un exemple de rapport d'audit pour les cas où les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et où

la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport d'audit de cet auditeur précédent sur les chiffres correspondants (Exemple 3).

États financiers de la période précédente non audités (Voir par.14)

- A8. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, la Norme ISA 705 (Révisée)⁸ requiert qu'il exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). S'il est particulièrement difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701⁹.

États financiers comparatifs

Référence aux périodes concernées dans l'opinion de l'auditeur (Voir par.15)

- A9. Du fait que le rapport de l'auditeur sur des états financiers comparatifs vise les états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou inclure un paragraphe d'observations sur une ou plusieurs périodes, tout en exprimant une opinion différente sur les états financiers de l'autre période.
- A10. À titre d'illustration, l'annexe contient un exemple de rapport d'audit pour les cas où l'auditeur est tenu, dans le cadre de l'audit de la période en cours, d'émettre un rapport portant à la fois sur les états financiers de la période en cours et sur ceux de la période précédente, où le rapport d'audit de la période précédente comportait une opinion modifiée et où le point ayant donné lieu à cette modification n'a pas été résolu (Exemple 4).

Cas où l'opinion de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment (Voir par. 16)

- A11. Lorsque le rapport d'audit de la période en cours couvre en même temps les états financiers de la période précédente, l'opinion exprimée sur les états financiers de la période précédente peut être différente de celle exprimée précédemment, si l'auditeur a connaissance, dans le cadre de l'audit de la période en cours, de circonstances ou d'événements qui affectent de manière significative les états financiers de cette période précédente. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations supplémentaires de communication destinées à éviter toute référence future au rapport d'audit émis précédemment sur les états financiers de la période précédente.

⁸ ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

⁹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant.*

États financiers de la période précédente audités par un auditeur précédent (Voir par. 18)

A12. L'auditeur précédent peut ne pas être en mesure de réémettre son rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente, ou ne pas souhaiter le faire. L'auditeur peut signaler dans son rapport d'audit, dans un paragraphe relatif à d'autres points, que le rapport d'audit émis par l'auditeur précédent sur la période précédente portait sur des états financiers non encore corrigés. En outre, si l'auditeur a été nommé pour effectuer l'audit, et s'il recueille des éléments probants suffisants et appropriés sur les corrections apportées pour avoir l'assurance qu'elles sont appropriées, son rapport d'audit peut aussi comporter le paragraphe suivant :

Dans le cadre de notre audit des états financiers de l'exercice 20X2, nous avons également effectué l'audit des ajustements, décrits dans la Note X, qui ont été faits pour corriger les états financiers de l'exercice 20X1. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été faits correctement. N'ayant pas été nommés pour effectuer un audit ou un examen limité des états financiers de la société pour l'exercice 20X1, ni pour mettre en œuvre de quelconques procédures d'audit sur ces états, en dehors des travaux visant à vérifier ces ajustements, nous n'exprimons pas d'opinion ni ne donnons aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de l'exercice 20X1 pris dans leur ensemble.

États financiers de la période précédente non audités (Voir par.19)

A13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture, la Norme ISA 705 (Révisée) requiert qu'il exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). S'il est particulièrement difficile pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.

Annexe

(Voir par. A5, A7, A10)

Exemples de rapports de l'auditeur^(*)**Exemple 1 – Chiffres correspondants**

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210².
- Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.
- Le point ayant donné lieu à la modification n'a pas été résolu.
- L'incidence, avérée ou potentielle, de ce point sur les chiffres de la période en cours est significative et requiert une modification de l'opinion de l'auditeur sur ces chiffres.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)³, qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

(*) Vu l'importance des modifications aux exemples de rapports de l'auditeur, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans les textes ci-dessous.

¹ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)*.

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*.

³ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁴

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme indiqué dans la Note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Ceci résulte d'une décision, prise par la direction au début de l'exercice précédent, qui avait entraîné une réserve dans notre rapport d'audit sur les états financiers relatifs audit exercice. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5 % pour les constructions et de 20 % pour les équipements, la perte de l'exercice 20X1 devrait être augmentée de xxx et celle de l'exercice 20X0 de xxx, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx fin 20X1 et à xxx fin 20X0, et le report à nouveau déficitaire devrait être augmenté de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁵

⁴ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

⁵ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)⁶ – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁶ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

Exemple 2 – Chiffres correspondants

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que précédemment émis, comportait une opinion avec réserve.
- Le point ayant donné lieu à la modification n'a pas été résolu.
- L'incidence, avérée ou potentielle, de ce point sur les chiffres de la période en cours n'est pas significative, mais une modification de l'opinion de l'auditeur est néanmoins nécessaire, en raison de l'incidence avérée ou potentielle de ce point sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants de la période précédente.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁷

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Notre nomination en tant qu'auditeur de la Société étant intervenue au cours de l'année 20X0, nous n'avons pas pu assister à la prise d'inventaire physique des stocks en début d'exercice et n'avons pas été en mesure de vérifier par d'autres moyens les quantités en stock détenues à cette date. Les stocks d'ouverture influant sur la détermination du résultat des opérations, nous n'avons pas pu déterminer si des ajustements du résultat des opérations pour l'exercice 20X0 et du report à nouveau d'ouverture auraient été nécessaires. Notre opinion sur les états financiers pour la période se terminant le 31 décembre 20X0 a été modifiée en conséquence. Notre opinion sur les états financiers de la période en cours est également modifiée, du fait de l'incidence potentielle de ce point sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants de l'exercice précédent.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁸

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

⁷ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

⁸ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 3 – Chiffres correspondants

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée (c'est-à-dire « sans réserve ») est appropriée en se fondant sur les éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations
- Des chiffres correspondants sont présentés et les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent.
- Il n'est pas interdit à l'auditeur par la loi ou la réglementation de faire référence au rapport de l'auditeur précédent sur les chiffres correspondants, et l'auditeur décide de le faire.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers⁹

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la Société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autre point

Les états financiers de la Société pour l'exercice clos le 31 décembre 20X0 ont été audités par un autre auditeur qui a exprimé sur ces états une opinion non modifiée le 31 mars 20X1.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée) – voir l'exemple 1 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée).]¹⁰

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹¹

⁹ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹⁰ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

¹¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Exemple 4 – États financiers comparatifs

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité, conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction en ce qui concerne les états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- Dans le cadre de l'audit en cours, l'auditeur est tenu de faire un rapport portant à la fois sur les états financiers de la période en cours et sur ceux de la période précédente.
- Le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve.
- Le point ayant donné lieu à cette modification n'a pas été résolu.
- L'incidence, avérée ou potentielle, de ce point sur les chiffres de la période en cours est significative, tant pour les états financiers de la période en cours que pour ceux de la période précédente, et requiert une modification de l'opinion exprimée dans le rapport d'audit.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du pays où il est réalisé.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la supervision des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre le rapport sur l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers¹²

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1 et 20X0, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

A notre avis, sous réserve des incidences du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la Société au 31 décembre 20X1 et 20X0, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme indiqué dans la Note X aux états financiers, aucun amortissement n'a été enregistré dans les états financiers, ce qui n'est pas conforme aux IFRS. Sur la base de la méthode d'amortissement linéaire et en appliquant un taux annuel de 5 % pour les constructions et de 20 % pour les équipements, la perte de l'exercice 20X1 devrait être augmentée de xxx et celle de l'exercice 20X0 de xxx, les immobilisations corporelles devraient être réduites du montant de l'amortissement cumulé s'élevant à xxx fin 20X1 et à xxx fin 20X0, et le report à nouveau déficitaire devrait être augmenté de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers¹³

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

¹² Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport sur d'autres obligations légales ou réglementaires » ne trouve pas application.

¹³ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 720 (Révisée), Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 720 (RÉVISÉE)

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2016)^(*)

(*) Vu l'importance des modifications de la présente Norme ISA suite à sa révision, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans le texte ci-dessous.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs	11
Définitions	12
Diligences requises	
Obtention des autres informations	13
Lecture et appréciation des autres informations	14 – 15
Réponse de l'auditeur lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative	16
Réponse de l'auditeur lorsqu'il conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations	17-19
Réponse de l'auditeur lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement	20
Rapport	21 – 24
Documentation	25
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définitions	A1 – A10
Obtention des autres informations	A11 – A22
Lecture et appréciation des autres informations	A23 – A38

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Réponse de l'auditeur lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative	A39 – A43
Réponse de l'auditeur lorsqu'il conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations	A44 – A50
Réponse de l'auditeur lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement	A51
Rapport	A52 – A59
Annexe 1 : Exemples de montants et d'autres éléments pouvant être inclus dans les autres informations	
Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur en ce qui concerne les autres informations	

La Norme internationale d'audit (ISA) 720 (Révisée), *Obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur au regard des autres informations (c'est-à-dire autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états), qu'elles soient financières ou non financières, incluses dans le rapport annuel d'une entité. Le rapport annuel d'une entité peut être un document unique ou un ensemble de documents établi dans le même objectif.
2. La présente Norme ISA est élaborée dans le contexte de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur indépendant. En conséquence, les objectifs de l'auditeur énoncés dans la présente Norme ISA s'inscrivent dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur énoncés au paragraphe 11 de la Norme ISA 200¹. Les diligences requises des Normes ISA sont conçues pour permettre à l'auditeur d'atteindre à la fois les objectifs des Normes ISA et les objectifs généraux de l'auditeur. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers ne couvre pas les autres informations, et la présente Norme ISA ne requiert pas que l'auditeur recueille des éléments probants au-delà de ce qui est nécessaire pour se forger une opinion sur les états financiers.
3. La présente Norme ISA requiert que l'auditeur procède à la lecture des autres informations et les prenne en considération; ceci parce que la présence d'incohérences significatives par rapport aux états financiers ou à la connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit peut indiquer que les états financiers ou les autres informations comportent des anomalies significatives, ce qui peut entacher la crédibilité des états financiers et du rapport de l'auditeur sur ces états. De telles anomalies significatives peuvent également influencer de façon inappropriée les décisions économiques prises par les utilisateurs à qui le rapport d'audit est destiné.
4. La présente Norme ISA peut également aider l'auditeur à se conformer aux règles d'éthiques² selon lesquelles l'auditeur ne doit pas être sciemment associé à des informations dont il considère qu'elles contiennent une affirmation substantiellement fausse ou trompeuse, qu'elles contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ou encore qu'elles omettent ou occultent des informations devant être obligatoirement incluses, lorsque cette omission ou cette modification est de nature trompeuse.

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*.

² *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (Code de l'IESBA), paragraphe 110.2.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

5. Les autres informations peuvent comprendre des montants ou d'autres éléments qui sont censés être identiques à des montants ou à d'autres éléments contenus dans les états financiers, ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard, ainsi que d'autres montants ou éléments dont l'auditeur a eu connaissance lors de l'audit. Les autres informations peuvent également comprendre d'autres éléments.
6. Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations (autres que les responsabilités en matière de rapport) s'appliquent que les autres informations aient été obtenues par l'auditeur avant ou après la date de son rapport.
7. La présente Norme ISA ne s'applique pas :
 - (a) Aux publications préliminaires d'informations financières ; ou
 - (b) Aux documents utilisés dans le cadre d'offres de valeurs mobilières, y compris les prospectus.
8. Les obligations de l'auditeur aux termes de la présente Norme ISA ne constituent pas une mission d'assurance à l'égard des autres informations et n'imposent pas à l'auditeur d'obtenir une assurance sur celles-ci.
9. Il se peut que la loi ou la réglementation imposent, à l'égard des autres informations, des obligations qui vont au-delà des diligences requises par la présente Norme ISA.

Date d'entrée en vigueur

10. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

11. Les objectifs de l'auditeur, après avoir procédé à la lecture des autres informations, sont :
 - (a) D'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers ;
 - (b) D'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit ;
 - (c) De répondre de façon appropriée lorsqu'il constate qu'il semble exister de telles incohérences significatives, ou lorsqu'il constate que les autres informations semblent comporter une anomalie significative ;
 - (d) D'émettre un rapport conforme à la présente Norme ISA.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Définitions

12. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

- (a) Rapport annuel – Un document ou un ensemble de documents généralement préparés sur une base annuelle par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, dont l'objectif consiste à fournir aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états et comprend généralement des informations sur l'évolution de l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une communication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des rapports en matière de gouvernement d'entreprise. (Voir par. A1 - A5)
- (b) Anomalie dans les autres informations – Le fait, pour les autres informations, d'être incorrectement formulées ou autrement trompeuses (y compris parce que des informations nécessaires pour bien comprendre un élément communiqué dans les autres informations sont omises ou occultées). (Voir par. A6 - A7)
- (c) Autres informations – Les informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) contenues dans le rapport annuel d'une entité. (Voir par. A8 - A10)

Diligences requises**Obtention des autres informations**

13. L'auditeur doit : (Voir par. A11 - A22)

- (a) Déterminer, en s'entretenant avec la direction, le ou les documents qui constituent le rapport annuel, ainsi que les modalités et le calendrier de publication prévus par l'entité pour ce ou ces documents ;
- (b) Prendre des dispositions appropriées avec la direction pour obtenir en temps voulu, et dans la mesure du possible avant la date du rapport de l'auditeur, la version définitive du ou des documents constituant le rapport annuel ; et
- (c) Dans le cas où une partie ou la totalité du ou des documents déterminés en a) ne sera disponible qu'après la date du rapport de l'auditeur, demander à la direction une déclaration écrite confirmant que la version définitive du ou des documents lui sera fournie lorsqu'elle sera disponible, et avant son émission par l'entité, afin qu'il puisse parachever les procédures requises par la présente Norme ISA. (Voir par. A22)

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Lecture et appréciation des autres informations

14. L'auditeur doit procéder à une lecture des autres informations et, ce faisant doit : (Voir par. A23 - A24)
- (a) Apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers. Pour les besoins de cette appréciation, l'auditeur doit, pour évaluer leur cohérence, comparer des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers ; et (Voir par. A25 - A29)
 - (b) Apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit, dans le contexte des éléments probants recueillis et des conclusions tirées lors de l'audit. (Voir par. A30 - A36)
15. Lorsqu'il procède à la lecture des autres informations conformément au paragraphe 14, l'auditeur doit rester attentif aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit comportent une anomalie significative. (Voir par. par. A24, A37 - A38)

Réponse de l'auditeur lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative

16. Si l'auditeur identifie qu'il semble exister une incohérence significative (ou se rend compte que les autres informations semblent comporter une anomalie significative), il doit s'en entretenir avec la direction et, au besoin, mettre en œuvre d'autres procédures pour tirer une conclusion quant à savoir : (Voir par. A39 - A43)
- (a) S'il existe une anomalie significative dans les autres informations ;
 - (b) S'il existe une anomalie significative dans les états financiers ; ou
 - (c) S'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.

Réponse de l'auditeur lorsqu'il conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations

17. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations, il doit demander à la direction de corriger ces informations. Si :
- (a) La direction consent à corriger les autres informations, l'auditeur doit vérifier que la correction a été effectuée ; ou

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- (b) La direction refuse de corriger les autres informations, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et demander que la correction soit effectuée.
18. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues avant la date de son rapport et que ces informations ne sont pas corrigées après communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit prendre des mesures appropriées, y compris, selon le cas : (Voir par. A44)
- (a) Évaluer les conséquences sur le rapport de l'auditeur et communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la façon dont il envisage de traiter l'anomalie significative dans son rapport d'audit (Voir le par. 22 (e) (ii)) ; ou (Voir par. A45)
 - (b) Se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicables. (Voir par. A46 - A47)
19. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit, il doit :
- (a) Si les autres informations sont corrigées, mettre en œuvre les procédures nécessaires dans les circonstances ; ou (Voir par. A48)
 - (b) Si les autres informations ne sont pas corrigées après communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, prendre des mesures appropriées compte tenu de ses droits et obligations afin que l'anomalie significative non corrigée soit dûment portée à l'attention des utilisateurs à qui son rapport d'audit est destiné. (Voir par. A49 et A50)

Réponse de l'auditeur lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement

20. Si l'auditeur conclut de la mise en œuvre des procédures énoncées aux paragraphes 14 et 15 qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement, il doit apporter une réponse appropriée en application des autres Normes ISA. (Voir par. A51)

Rapport

21. Le rapport de l'auditeur doit inclure une section distincte intitulée « Autres informations », ou portant un autre titre approprié, lorsqu'à la date de son rapport d'audit :
- (a) Dans le cas d'un audit d'états financiers d'une entité cotée, l'auditeur a obtenu les autres informations ou s'attend à les obtenir ; ou

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- (b) Dans le cas d'un audit d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur a obtenu une partie ou la totalité des autres informations. (Voir par. A52)
22. Lorsqu'il est requis d'inclure dans le rapport de l'auditeur, en application du paragraphe 21, une section intitulée « Autres informations », cette section doit comprendre : (Voir par. A53)
- (a) Une mention indiquant que la responsabilité des autres informations incombe à la direction ;
- (b) Une identification :
- (i) Des autres informations, s'il en existe, obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport d'audit ; et
- (ii) Dans le cas d'un audit d'états financiers d'une entité cotée, des autres informations que l'auditeur s'attend, le cas échéant, à obtenir après la date de son rapport d'audit ;
- (c) Une mention indiquant que l'opinion de l'auditeur ne couvre pas les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas (ou n'exprimera pas) une opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance que ce soit sur ces informations ;
- (d) Une description des obligations de l'auditeur de procéder à une lecture des autres informations, de les prendre en considération et d'en rendre compte dans son rapport d'audit tel que requis par la présente Norme ISA ; et
- (e) Lorsque les autres informations ont été obtenues avant la date du rapport de l'auditeur :
- (i) Soit une mention indiquant que l'auditeur n'a rien à signaler ;
- (ii) Soit, si l'auditeur a conclu à l'existence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, une mention décrivant cette anomalie.
23. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)³, il doit apprécier les incidences sur la mention requise par le paragraphe 22 (e), du point qui est à l'origine de la modification de l'opinion. (Voir par. A54–A58)

Rapport prescrit par la loi ou la réglementation

24. Lorsque l'auditeur est tenu par la loi ou la réglementation d'un pays particulier d'émettre son rapport d'audit en suivant une présentation ou une rédaction spécifique, ce rapport ne

³ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

doit faire référence aux Normes Internationales d'Audit que s'il indique, au minimum, chacun des éléments suivants : (Voir par. A59)

- (a) L'identification des autres informations obtenues par l'auditeur avant la date de son rapport d'audit ;
- (b) Une description des obligations de l'auditeur au regard des autres informations ; et
- (c) Une mention indiquant expressément le résultat des travaux réalisés par l'auditeur dans ce contexte.

Documentation

25. Pour satisfaire aux diligences requises par la Norme ISA 230⁴ en ce qui concerne la présente Norme ISA, l'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :
- (a) La documentation relative aux procédures mises en œuvre en application de la présente Norme ISA ; et
 - (b) La version définitive des autres informations sur lesquelles ont porté les diligences requises par la présente Norme ISA.

Modalités d'application et autres informations explicatives**Définitions**

Rapport annuel (Voir par. 12 (a))

- A1. Il se peut que, pour les entités d'un pays donné, le contenu du rapport annuel et l'appellation par laquelle ce rapport est désigné soient établis par la législation, la réglementation ou par la pratique; par ailleurs, le contenu et l'appellation peuvent varier au sein d'un même pays et d'un pays à l'autre.
- A2. Généralement, le rapport annuel est préparé sur une base annuelle. Cependant, lorsque les états financiers faisant l'objet de l'audit sont établis pour une période de moins d'un an ou de plus d'un an, il se peut qu'un rapport annuel soit également préparé pour couvrir la même période que les états financiers.
- A3. Dans certains cas, le rapport annuel de l'entité peut être un document unique portant le titre de «rapport annuel» ou un autre titre. Dans d'autres cas, la législation, la réglementation ou la pratique peut exiger que l'entité communique aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur

⁴ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8–11.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

ses résultats financiers et sa situation financière tels qu'ils sont présentés dans les états financiers (c'est-à-dire un rapport annuel), soit dans un document unique, soit dans deux ou plusieurs documents séparés qui, ensemble, servent le même objectif. Par exemple, en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique du pays, le rapport annuel peut être constitué d'un ou de plusieurs des documents suivants :

- Le rapport de gestion, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (par exemple, un rapport des administrateurs) ;
- Une déclaration du président ;
- Une déclaration sur la gouvernance de l'entité ;
- Des rapports sur le contrôle interne et l'évaluation des risques.

A4. Un rapport annuel peut être mis à la disposition des utilisateurs sous forme papier ou électronique, y compris sur le site internet de l'entité. Un document (ou un ensemble de documents) peut répondre à la définition d'un rapport annuel quelle que soit la façon dont il est mis à la disposition des utilisateurs.

A5. Le rapport annuel diffère quant à sa nature, son objet et son contenu d'autres rapports, tels que les rapports préparés en vue de répondre aux besoins d'information d'un groupe de parties prenantes en particulier ou de satisfaire à des obligations d'information particulières imposées par la réglementation (même lorsque ces rapports doivent être rendus accessibles au public). Des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie de l'ensemble de documents qui constituent un rapport annuel (sous réserve de la législation, de la réglementation ou de la pratique) et, par conséquent, ne font pas partie des autres informations entrant dans le champ d'application de la présente Norme ISA, incluent :

- Les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite ;
- Les rapports de responsabilité sociale des entreprises ;
- Les rapports sur le développement durable ;
- Les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ;
- Les rapports sur la responsabilité du fait des produits ;
- Les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ;
- Les rapports sur les droits de l'homme.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Anomalie dans les autres informations (Voir par. 12 (b))

- A6. Lorsqu'un point particulier est présenté dans les autres informations, il peut arriver que celles-ci omettent ou occultent des informations qui sont nécessaires pour bien comprendre ce point. Par exemple, si les autres informations sont censées décrire les indicateurs de performances clé utilisés par la direction, l'omission de l'un de ces indicateurs pourrait signifier que les autres informations sont trompeuses.
- A7. Le référentiel applicable aux autres informations peut traiter du concept de caractère significatif et, dans ce cas, ce référentiel peut servir de cadre de référence à l'auditeur qui est appelé à porter des jugements sur le caractère significatif selon la présente Norme ISA. Dans bien des cas, cependant, aucun référentiel applicable ne traite du concept de caractère significatif en ce qui concerne les autres informations. Dans de tels cas, les caractéristiques suivantes fournissent à l'auditeur un cadre de référence pour déterminer si une anomalie dans les autres informations est significative :
- Le caractère significatif est envisagé dans la perspective des besoins d'information communs des utilisateurs en tant que groupe. Les utilisateurs des autres informations sont censés être les utilisateurs des états financiers, étant donné qu'il peut être attendu que ces utilisateurs lisent les autres informations pour fournir un contexte aux états financiers ;
 - Les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances particulières entourant l'anomalie, notamment de la possibilité que les utilisateurs soient influencés par l'incidence de l'anomalie non corrigée. Toutes les anomalies n'influent pas sur les décisions économiques des utilisateurs ;
 - Les jugements portant sur le caractère significatif font intervenir des facteurs aussi bien qualitatifs que quantitatifs. Ils peuvent donc prendre en compte la nature ou l'ordre de grandeur des éléments sur lesquels portent les autres informations dans le contexte du rapport annuel de l'entité.

Autres informations (Voir par. 12 (c))

- A8. Des exemples de montants et d'autres éléments pouvant faire partie des autres informations sont fournis dans l'Annexe 1.
- A9. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut exiger la fourniture d'informations particulières, tout en permettant qu'elles soient présentées en dehors des états financiers⁵. Comme ces informations sont exigées par le référentiel comptable

⁵ Par exemple, la Norme internationale d'information financière (IFRS) 7, *Instruments financiers : informations à fournir*, permet que certaines informations exigées par les IFRS soient fournies dans les états financiers ou incorporées dans ceux-ci au moyen d'un renvoi à un autre document, tel qu'un rapport de

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

applicable, elles font partie intégrante des états financiers. Par conséquent, elles ne font pas partie des autres informations qui sont visées par la présente Norme ISA.

- A10. Les étiquettes utilisées dans le langage XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*) ne font pas partie des autres informations au sens de la présente Norme ISA.

Obtention des autres informations (Voir par. 13)

- A11. Souvent, la législation, la réglementation ou la pratique ne laisse aucun doute quant au document qui constitue (ou aux documents qui composent) le rapport annuel. Dans bien des cas, la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont pour pratique de publier un ensemble de documents qui, pris collectivement, composent le rapport annuel, ou se sont engagés à le faire. Dans d'autres cas, par contre, il se peut qu'il ne soit pas évident de déterminer quel document constitue le rapport annuel ou quels documents le composent. Dans ce cas, des indications telles que le calendrier de publication et l'objectif des documents (ainsi que leurs destinataires) peuvent aider l'auditeur à déterminer le ou les documents qui constituent ou composent le rapport annuel.
- A12. Lorsque le rapport annuel est traduit du fait de la loi ou de la réglementation (comme cela peut être le cas dans un pays ayant plus d'une langue officielle), ou que plusieurs « rapports annuels » sont préparés conformément à des lois différentes (par exemple, lorsqu'une entité est cotée dans plus d'un pays), il peut y avoir lieu de déterminer si un ou plusieurs de ces « rapports annuels » font partie des autres informations. Des indications supplémentaires à cet égard peuvent figurer dans la loi ou la réglementation nationale.
- A13. La responsabilité de la préparation du rapport annuel incombe à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'auditeur peut communiquer à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- Ses attentes quant à l'obtention de la version définitive du rapport annuel (y compris un ensemble de documents qui, collectivement, composent le rapport annuel) en temps voulu avant la date de son rapport d'audit pour pouvoir mettre en œuvre les diligences requises par la présente Norme ISA avant cette date, sinon dès que cela sera faisable en pratique et, à tout le moins, avant l'émission des informations en question par l'entité ;
 - Dans le cas où les autres informations sont obtenues après la date de son rapport d'audit, les conséquences possibles de cet état de fait.

gestion ou un rapport des risques, qui est consultable par les utilisateurs des états financiers aux mêmes conditions que les états financiers et en même temps.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- A14. La communication mentionnée au paragraphe A13 peut s'avérer particulièrement appropriée, par exemple :
- Dans le cas d'une mission d'audit initiale ;
 - En cas de changement de dirigeants ou de personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - Lorsqu'il est prévu que l'auditeur obtienne les autres informations après la date de son rapport d'audit.
- A15. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise doivent approuver les autres informations avant leur émission par l'entité, la version définitive de ces informations est celle qui a été approuvée pour émission par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- A16. Dans certains cas, le rapport annuel de l'entité peut constituer un document unique devant, selon la législation, la réglementation ou les pratiques de l'entité en matière de communication d'information, être publié peu de temps après la clôture de l'information financière de l'entité afin d'être mis à la disposition de l'auditeur avant la date de son rapport d'audit. Dans d'autres cas, il se peut que l'entité ne soit pas tenue de publier ce document dans un certain délai, ou qu'elle puisse en choisir la date de publication. Il peut également arriver que le rapport annuel de l'entité consiste en un ensemble de documents et que chacun de ces documents soit assujéti à des exigences (ou à des pratiques de l'entité en matière de communication d'information) différentes en ce qui concerne le calendrier de publication.
- A17. Il est possible que, à la date du rapport de l'auditeur, l'entité envisage l'élaboration d'un document qui pourrait faire partie du rapport annuel (par exemple, un rapport volontaire destiné à des parties prenantes), mais que la direction ne soit pas en mesure d'en confirmer l'objectif ou le calendrier à l'auditeur. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'en déterminer l'objectif ou le calendrier de ce document, celui-ci n'est pas considéré comme faisant partie des autres informations visées par la présente Norme ISA.
- A18. L'obtention des autres informations en temps voulu avant la date du rapport de l'auditeur permet d'apporter, le cas échéant, les corrections nécessaires aux états financiers, au rapport de l'auditeur et aux autres informations avant leur émission. La lettre de mission d'audit⁶ peut mentionner qu'il a été convenu avec la direction que celle-ci s'engage à mettre les autres informations à la disposition de l'auditeur en temps voulu, autant que possible avant la date du rapport de l'auditeur.

⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe A24.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- A19. Lorsque les autres informations ne sont mises à la disposition des utilisateurs que par la voie du site internet de l'entité, c'est la version des autres informations obtenue auprès de l'entité qui constitue le document pertinent sur lequel l'auditeur mettra en œuvre des procédures selon la présente Norme ISA, et non une version obtenue directement sur le site internet de l'entité. L'auditeur n'est pas tenu, selon la présente Norme ISA, de rechercher les autres informations, notamment sur le site internet de l'entité, ni de mettre en œuvre des procédures pour vérifier que les autres informations sont adéquatement présentées sur le site internet ou qu'elles sont adéquatement transmises ou présentées par un autre moyen électronique.
- A20. Il n'est pas interdit à l'auditeur de dater ou d'émettre son rapport même s'il n'a pas obtenu tout ou partie des autres informations.
- A21. Lorsqu'il obtient les autres informations après la date de son rapport, l'auditeur n'est pas tenu d'actualiser les procédures mises en œuvre conformément aux paragraphes 6 et 7 de la Norme ISA 560⁷.
- A22. La Norme ISA 580⁸ définit des diligences requises et fournit des modalités d'application sur l'utilisation des déclarations écrites. La déclaration écrite qui doit être demandée selon le paragraphe 13 (c) en ce qui concerne les autres informations qui ne seront disponibles qu'après la date du rapport de l'auditeur a pour but d'assister l'auditeur à mettre en œuvre les procédures telles que requises par la présente Norme ISA à l'égard de ces informations. En outre, l'auditeur peut juger utile d'obtenir d'autres déclarations écrites, indiquant par exemple :
- Que la direction lui a fait part de tous les documents qu'elle prévoit d'émettre et qui peuvent constituer d'autres informations ;
 - Que les états financiers et les autres informations qu'il a obtenus avant la date de son rapport d'audit concordent entre elles et que les autres informations ne comportent pas d'anomalies significatives ; et
 - S'agissant des autres informations qu'il n'a pas obtenues avant la date de son rapport d'audit, que la direction compte préparer et émettre ces autres informations, ainsi que leur calendrier d'émission.

Lecture et appréciation des autres informations (Voir par. 14 - 15)

- A23. Selon la Norme ISA 200⁹, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit. Faire preuve d'esprit critique lors

⁷ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à de clôture*.

⁸ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*.

⁹ Norme ISA 200, paragraphe 15.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

de la lecture et de l'appréciation des autres informations implique, par exemple, d'être conscient que la direction peut être exagérément optimiste quant à la réussite de ses plans, et d'être attentif aux informations qui pourraient être incohérentes avec :

- (a) Les états financiers ; ou
- (b) La connaissance acquise par l'auditeur lors de son audit.

A24. Selon la Norme ISA 220¹⁰, l'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences législatives et réglementaires applicables. Dans le contexte de la présente Norme ISA, les facteurs pouvant être pris en compte pour déterminer à quels membres de l'équipe affectée à la mission il convient de confier les tâches requises par les paragraphes 14–15 comprennent :

- L'expérience relative des membres de l'équipe affectée à la mission ;
- La question de savoir si les membres de l'équipe affectée à la mission devant être affectés à ces tâches ont acquis lors de l'audit la connaissance pertinente de manière à pouvoir relever les incohérences entre les autres informations et cette connaissance ;
- Le niveau de jugement induit par les diligences requises aux paragraphes 14–15. Par exemple, la mise en œuvre des procédures visant à évaluer la cohérence des montants figurant dans les autres informations qui sont censés être identiques aux montants figurant dans les états financiers peut être confiée à des membres moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission ;
- Dans le cas d'un audit d'états financiers d'un groupe, la question de savoir s'il est nécessaire de procéder à des demandes d'informations auprès de l'auditeur d'un composant pour ce qui concerne les autres informations relatives à ce composant.

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et les états financiers (Voir par. 14 (a))

A25. Les autres informations peuvent inclure des montants ou d'autres éléments qui sont censés être identiques à des montants ou à d'autres éléments contenus dans les états financiers, ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard. Des exemples de tels montants ou autres éléments comprennent :

- Des tableaux et des graphiques contenant des extraits des états financiers ;

¹⁰ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 15 (a).

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- Une présentation d'un niveau de détail plus élevé d'un solde ou d'un compte figurant dans les états financiers, par exemple : « le chiffre d'affaires de 20X1 se compose de XXX millions relatifs au produit X et de YYY millions relatifs au produit Y » ;
 - Des descriptions de résultats financiers, par exemple : « les charges de recherche et de développement ont totalisé XXX en 20X1 ».
- A26. Pour évaluer la cohérence avec les états financiers des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations, l'auditeur n'est pas tenu de comparer tous les montants ou autres éléments contenus dans les autres informations qui sont censés être identiques à des montants ou à d'autres éléments contenus dans les états financiers — ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard — avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers.
- A27. La sélection des montants ou autres éléments à comparer relève du jugement professionnel, lequel peut être influencé par les facteurs suivants :
- L'importance du montant ou autre élément dans le contexte dans lequel il est présenté, ce qui peut influencer sur l'importance que les utilisateurs lui accorderont (par exemple, s'il s'agit d'un ratio ou montant clé) ;
 - Dans le cas d'une information quantitative, l'importance du montant par rapport aux comptes ou aux éléments des états financiers ou des autres informations auxquels il est lié ;
 - Le caractère sensible du montant ou de l'élément particulier contenu dans les autres informations, par exemple s'il s'agit de paiements fondés sur des actions versés à la direction au plus haut niveau.
- A28. La détermination de la nature et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre selon les diligences requises par le paragraphe 14 (a) relève du jugement professionnel et tient compte du fait que les obligations qui incombent à l'auditeur selon la présente Norme ISA ne constituent pas une mission d'assurance portant sur les autres informations et n'imposent pas l'obligation d'obtenir de l'assurance à l'égard de ces informations. Des exemples de telles procédures incluent :
- Pour ce qui est des informations censées être identiques à des informations contenues dans les états financiers, la comparaison de ces informations avec les états financiers ;
 - Pour ce qui est des informations censées communiquer le même message que des informations fournies dans les états financiers, la comparaison des mots utilisés et

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

l'appréciation de l'importance des différences dans les formulations utilisées afin de déterminer si ces différences impliquent des significations différentes ;

- L'obtention auprès de la direction d'un rapprochement entre un montant compris dans les autres informations et les états financiers, et :
 - La comparaison des éléments de rapprochement avec les états financiers et les autres informations ; et
 - La vérification de l'exactitude arithmétique des calculs qui figurent dans le rapprochement.

A29. L'évaluation de la cohérence avec les états financiers des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations inclut, lorsque cela est pertinent compte tenu de la nature des autres informations, la façon dont les autres informations sont présentées par rapport aux états financiers.

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (Voir par. 14 (b))

A30. Les autres informations peuvent inclure des montants ou des éléments qui sont liés à la connaissance acquise par l'auditeur lors de l'audit (autres que ceux énoncés au paragraphe 14 (a)). Des exemples de tels montants ou éléments incluent :

- Une présentation du nombre d'unités produites ou un tableau résumant cette production par zone géographique ;
- Une mention indiquant que « la société a lancé le produit X et le produit Y au cours de l'année » ;
- Un résumé des principaux sites d'exploitation de l'entité, par exemple : « le principal centre d'exploitation de l'entité se trouve dans le pays X et l'entité est également présente dans le pays Y et le pays Z ».

A31. La connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit englobe la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, acquise conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)¹¹. La Norme ISA 315 (Révisée) fait état de la connaissance qui doit être acquise par l'auditeur, laquelle implique notamment la prise de connaissance des domaines suivants :

- (a) Le secteur concerné, la réglementation et les autres facteurs externes ;
- (b) La nature de l'entité ;

¹¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, paragraphes 11-12.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- (c) Le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité ;
 - (d) Les objectifs et les stratégies de l'entité ;
 - (e) La mesure et la revue de la performance financière de l'entité ; et
 - (f) Le contrôle interne au sein de l'entité.
- A32. La connaissance que l'auditeur a acquise au cours de l'audit peut également englober des éléments de nature prospective. Ces éléments peuvent comprendre, par exemple, les perspectives d'affaires et les flux de trésorerie futurs que l'auditeur a pris en considération pour évaluer les hypothèses retenues par la direction pour les besoins des tests de dépréciation des actifs incorporels comme les écarts d'acquisition ou l'appréciation portée par la direction sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- A33. Pour apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit, l'auditeur peut se concentrer sur les éléments contenus dans les autres informations qui sont suffisamment importants pour qu'une anomalie dans les autres informations qui serait liée à ces éléments soit significative.
- A34. Pour de nombreux éléments contenus dans les autres informations, le souvenir qu'a l'auditeur des éléments probants recueillis et des conclusions dégagées lors de l'audit peut être suffisant pour lui permettre d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit. Plus l'auditeur a d'expérience et plus les principaux aspects de l'audit lui sont familiers, plus il est probable que le souvenir qu'il a des éléments pertinents sera suffisant. Par exemple, l'auditeur pourrait être en mesure d'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit d'après le souvenir qu'il a des entretiens tenus avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des constatations issues de ses travaux, comme la lecture des procès-verbaux du conseil d'administration, sans que d'autres actions de sa part soient nécessaires.
- A35. L'auditeur peut déterminer qu'il convient de s'appuyer sur la documentation de l'audit pertinente ou sur des demandes d'informations adressées aux membres appropriés de l'équipe affectée à la mission ou aux auditeurs de composant appropriés pour apprécier s'il existe une incohérence significative. Par exemple :
- Si les autres informations décrivent l'arrêt prévu d'une gamme de produits importante, l'auditeur peut, bien qu'il soit informé de cet arrêt prévu, procéder à des demandes d'informations auprès du membre de l'équipe affectée à la mission qui a mis en œuvre les procédures d'audit dans ce domaine, pour étayer

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

l'appréciation qu'il porte quant à savoir s'il existe une incohérence significative entre la description fournie et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit ;

- Si les autres informations décrivent les détails importants d'un procès pris en compte lors de l'audit, mais dont l'auditeur ne se souvient pas très bien, il se peut que, pour se remémorer les faits, l'auditeur doive se reporter aux éléments de la documentation d'audit où ce procès est évoqué.

A36. L'auditeur s'en remet à son jugement professionnel pour déterminer si — et, le cas échéant, dans quelle mesure — il se reporte à la documentation d'audit pertinente ou encore procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe affectée à la mission ou des auditeurs appropriés des composants . Cependant, il peut ne pas être nécessaire pour chacun des éléments contenus dans les autres informations que l'auditeur se reporte à la documentation d'audit pertinente, qu'il procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe affectée à la mission ou des auditeurs des composants appropriés.

Rester attentif aux autres indices suggérant que les autres informations comportent une anomalie significative (Voir par. 15)

A37. Les autres informations peuvent comprendre des développements sur des éléments qui ne sont pas liés aux états financiers et peuvent aussi aller au-delà de la connaissance acquise par l'auditeur lors de l'audit. Par exemple, les autres informations peuvent comprendre des mentions relatives aux émissions de gaz à effet de serre de l'entité.

A38. Rester attentif aux autres indices suggérant que les autres informations non liées aux états financiers ou à la connaissance acquise par l'auditeur lors de l'audit comportent une anomalie significative aide l'auditeur à se conformer aux règles d'éthique pertinentes selon lesquelles l'auditeur ne doit pas être sciemment associé à des informations lorsqu'il considère que ces informations contiennent une affirmation substantiellement fautive ou trompeuse, qu'elles contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon inconsidérée ou encore qu'elles omettent ou occultent des informations devant être obligatoirement incluses, lorsque cette omission ou cette modification est de nature trompeuse¹². En restant attentif aux autres indices suggérant que les autres informations comportent une anomalie significative, l'auditeur pourrait être en mesure d'identifier des points tels que :

- Des différences entre les autres informations et les connaissances générales, outre la connaissance acquise lors de l'audit, du membre de l'équipe affectée à la mission ayant lu les autres informations, qui conduisent l'auditeur à considérer que les autres informations semblent comporter une anomalie significative ; ou

¹² Code de l'IESBA, paragraphe 110.2.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- Une incohérence interne dans les autres informations qui conduit l'auditeur à considérer que les autres informations semblent comporter une anomalie significative.

Réponse de l'auditeur lorsqu'il semble exister une incohérence significative ou lorsque les autres informations semblent comporter une anomalie significative (Voir par. 16)

- A39. En s'entretenant avec la direction au sujet d'une incohérence significative (ou d'un élément des autres informations qui semble comporter une anomalie significative), l'auditeur peut lui demander d'étayer ses déclarations contenues dans les autres informations. Il se peut que les informations ou explications supplémentaires fournies par la direction permettent à l'auditeur de conclure que les autres informations ne comportent pas d'anomalie significative. Par exemple, les explications de la direction peuvent mettre en évidence des motifs raisonnables et suffisants justifiant l'existence de divergences légitimes de jugement.
- A40. À l'inverse, les entretiens de l'auditeur avec la direction peuvent fournir des informations supplémentaires qui étayent la conclusion de l'auditeur quant à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.
- A41. Pour l'auditeur, il peut s'avérer plus difficile de demander des explications à la direction sur des questions de jugement que sur des points de nature plus factuelle. Il peut néanmoins y avoir des situations où l'auditeur conclut que les autres informations contiennent une déclaration qui est incohérente par rapport aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit. Ces situations peuvent jeter le doute sur les autres informations, sur les états financiers ou sur la connaissance que l'auditeur a acquise lors de l'audit.
- A42. Étant donné le vaste éventail d'anomalies significatives possibles dans les autres informations, la nature et l'étendue des autres procédures que l'auditeur peut mettre en œuvre pour établir s'il existe une anomalie significative dans les autres informations relève, dans chaque cas d'espèce, du jugement professionnel.
- A43. Lorsqu'un élément n'est pas lié aux états financiers ou à la connaissance acquise par l'auditeur lors de l'audit, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure d'évaluer pleinement les réponses de la direction à ses demandes d'informations. Néanmoins, compte tenu des informations ou des explications supplémentaires fournies par la direction, ou à la suite des changements apportés par la direction aux autres informations, il se peut que l'auditeur estime qu'il ne semble plus exister d'incohérence significative ou que les autres informations ne semblent plus comporter d'anomalie significative. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de conclure qu'il ne semble plus exister d'incohérence significative ou que les autres informations ne semblent plus comporter d'anomalie

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

significative, il peut demander à la direction de consulter un tiers compétent (comme un expert désigné par la direction ou un conseil juridique qu'elle a choisi). Dans certains cas, il se peut que l'auditeur, après avoir apprécié les réponses issues de la consultation obtenue par la direction, ne soit pas en mesure d'établir s'il existe ou non une anomalie significative dans les autres informations. L'auditeur peut alors prendre une ou plusieurs des mesures suivantes :

- Solliciter l'avis de son conseil juridique ;
- Déterminer les incidences de cette situation sur son rapport y compris par exemple s'il y a lieu de décrire les circonstances lorsqu'une limitation est imposée par la direction ; ou
- Se démettre de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicables.

Réponse de l'auditeur lorsqu'il conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations

Réponse de l'auditeur lorsqu'il conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues avant la date de son rapport (Voir par. 18)

A44. Les mesures que l'auditeur prend si les autres informations ne sont pas corrigées après communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise relèvent de son jugement professionnel. L'auditeur peut se demander si les raisons avancées par la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour ne pas avoir apporté les corrections jettent le doute sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, notamment dans le cas où il soupçonne une intention de tromper. L'auditeur peut également considérer utile de solliciter un avis juridique. Dans certains cas, l'auditeur peut être tenu par la législation, la réglementation ou par d'autres normes professionnelles de communiquer le point à une autorité de régulation ou à l'organisme professionnel compétent.

Incidences sur le rapport (Voir par. 18 (a))

A45. En de rares circonstances, le refus de corriger une anomalie significative dans les autres informations jette suffisamment le doute sur l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour remettre en question la fiabilité des éléments probants en général. Il peut alors être pertinent que l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Se démettre de la mission (Voir par. 18 (b))

A46. Si les circonstances entourant le refus de corriger une anomalie significative dans les autres informations jettent suffisamment le doute sur l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour remettre en question la fiabilité de leurs déclarations obtenues au cours de l'audit, il peut alors être pertinent que l'auditeur se démette de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicables.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 18 (b))

A47. Dans le secteur public, il peut ne pas être possible de démissionner. En pareil cas, l'auditeur peut émettre un rapport présentant les détails de la situation au pouvoir législatif ou prendre d'autres mesures appropriées.

Réponse de l'auditeur lorsqu'il conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport (Voir par. 19)

A48. Lorsque l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport et que cette anomalie significative a été corrigée, les procédures à mettre en œuvre par l'auditeur suivant les circonstances consistent notamment à déterminer que la correction a été apportée (conformément au paragraphe 17 (a)) et, si les autres informations ont déjà été publiées, peuvent comprendre l'examen des mesures prises par la direction pour communiquer avec les personnes ayant reçu les autres informations afin de les informer de la révision.

A49. Dans le cas où les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne consentent pas à réviser les autres informations, prendre les mesures appropriées afin que l'anomalie significative non corrigée soit dûment portée à l'attention des utilisateurs à qui le rapport de l'auditeur est destiné nécessite de la part de ce dernier l'exercice du jugement professionnel et peut dépendre de la loi ou de la réglementation pertinentes. En conséquence, l'auditeur peut juger bon de solliciter un avis juridique sur ses droits et obligations juridiques.

A50. Les mesures appropriées que l'auditeur peut prendre, dans la mesure où la loi ou la réglementation le permet, afin de porter dûment à l'attention des utilisateurs à qui le rapport de l'auditeur est destiné une anomalie significative dans les autres informations lorsqu'elle n'est pas corrigée, incluent par exemple :

- Remettre à la direction un nouveau rapport d'audit, ou un rapport d'audit amendé, comprenant une section modifiée conformément au paragraphe 22, et demander à la direction de fournir ce nouveau rapport ou ce rapport amendé aux utilisateurs à qui le rapport d'audit est destiné. Ce faisant, il peut devoir tenir compte, à la

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

lumière des diligences requises par les Normes ISA ou de la loi ou de la réglementation applicables, de l'impact, le cas échéant, sur la date du nouveau rapport d'audit ou du rapport d'audit amendé. Il peut également examiner les mesures prises par la direction pour fournir le nouveau rapport d'audit ou le rapport d'audit amendé aux utilisateurs en question ;

- Porter à l'attention des utilisateurs à qui le rapport de l'auditeur est destiné l'anomalie significative dans les autres informations (par exemple en traitant du sujet à une assemblée générale des actionnaires) ;
- Communiquer avec l'autorité de régulation ou l'organisme professionnel pertinent au sujet de l'anomalie significative non corrigée ; ou
- Apprécier les conséquences sur le maintien de la mission (voir également le paragraphe A46).

Réponse de l'auditeur lorsqu'il existe une anomalie significative dans les états financiers ou qu'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement (Voir par. 20)

A51. Lorsque l'auditeur procède à la lecture des autres informations, il se peut qu'il prenne connaissance de nouvelles informations qui ont des conséquences sur :

- Sa connaissance de l'entité et de son environnement, ce qui peut indiquer la nécessité de revoir l'évaluation qu'il a faite des risques¹³ ;
- L'obligation qui lui incombe d'évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers¹⁴ ;
- Les obligations qui lui incombent concernant les événements postérieurs à la clôture¹⁵.

Rapport (Voir par. 21 - 24)

A52. Dans le cas de l'audit des états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, l'auditeur peut estimer qu'il conviendrait, afin d'accroître la transparence quant aux autres informations visées par les obligations qui lui incombent selon la présente Norme ISA, d'indiquer dans son rapport d'audit les autres informations qu'il s'attend à obtenir après la date de celui-ci. Il peut juger qu'il convient de le faire, par exemple, lorsque la direction est en mesure de lui fournir une déclaration selon laquelle ces autres informations seront publiées après la date de son rapport d'audit.

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes 11, 31 et A1.

¹⁴ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*.

¹⁵ Norme ISA 560, paragraphes 10 et 14.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemples d'énoncés (Voir par. 21-22)

A53. Des exemples de la section « Autres informations » incluse dans le rapport de l'auditeur sont fournis à l'Annexe 2.

Incidences sur le rapport lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sur les états financiers (Voir par. 23)

A54. Une opinion avec réserve ou une opinion défavorable de l'auditeur sur les états financiers peut ne pas avoir d'incidence sur la mention requise par le paragraphe 22 (e) si les autres informations ne traitent d'aucune manière du problème ayant amené l'auditeur à exprimer une opinion modifiée, et que leur contenu n'est nullement touché par ce problème. Par exemple, l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers en raison de l'absence des informations sur la rémunération des administrateurs exigées par le référentiel comptable applicable peut n'avoir aucune incidence sur la formulation du rapport requise par la présente Norme ISA. Il peut y avoir de telles incidences sur la formulation du rapport dans d'autres situations, comme le décrivent les paragraphes A55–A58.

Opinion avec réserve en raison de l'existence d'une anomalie significative dans les états financiers

A55. Dans les cas où une opinion avec réserve est exprimée, il convient que l'auditeur se demande si les autres informations comportent elles aussi une anomalie significative en raison du problème qui est à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve sur les états financiers, ou d'un problème lié.

Opinion avec réserve en raison d'une limitation de l'étendue des travaux

A56. S'il y a limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers, l'auditeur n'aura pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés au sujet du problème. Dans ces circonstances, il se peut que l'auditeur ne soit pas en mesure de conclure si les montants ou autres éléments contenus dans les autres informations et se rattachant au problème entraînent l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations. En conséquence, l'auditeur peut devoir modifier la mention requise selon le paragraphe 22 (e), pour mentionner qu'il se trouve dans l'impossibilité d'apprécier la description que la direction a faite, dans les autres informations, du problème en raison duquel son opinion sur les états financiers est avec réserve comme il l'explique dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve ». L'auditeur est néanmoins tenu de signaler toute autre anomalie significative non corrigée relevée dans les autres informations.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Opinion défavorable

A57. L'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers en raison d'un ou plusieurs problèmes particuliers, décrits dans le paragraphe «Fondement de l'opinion défavorable», ne justifie pas l'omission, dans le rapport de l'auditeur, de la description selon le paragraphe 22 (e) (ii) des anomalies significatives que l'auditeur a relevées dans les autres informations. L'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers peut obliger l'auditeur à modifier de façon appropriée la mention requise par le paragraphe 22 (e), par exemple pour indiquer que des montants ou des éléments contenus dans les autres informations comportent une anomalie significative en raison du problème qui est à l'origine de l'expression d'une opinion défavorable sur les états financiers, ou d'un problème lié.

Impossibilité d'exprimer une opinion

A58. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, l'ajout de précisions au sujet de l'audit, y compris d'une section qui traiterai des autres informations peut entrer en contradiction avec la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. En conséquence, dans ces circonstances, comme le requiert la Norme ISA 705 (Révisée), le rapport de l'auditeur n'inclut pas de section visant à satisfaire au contenu du rapport requis par la présente Norme ISA.

Rapport prescrit par un texte légal ou réglementaire (Voir par. 24)

A59. La Norme ISA 200¹⁶ explique que l'auditeur peut être tenu de se conformer à des exigences légales ou réglementaires, en plus des Normes ISA. Lorsque c'est le cas, il se peut que l'auditeur doive utiliser pour son rapport d'audit une présentation ou une formulation particulière qui diffère de celle décrite dans la présente Norme ISA. La cohérence du rapport de l'auditeur dans les cas où l'audit est exécuté conformément aux Normes ISA constitue un gage de crédibilité sur le marché mondial en facilitant la reconnaissance des audits réalisés conformément à des normes mondialement reconnues. Lorsque les obligations de rapport légales ou réglementaires au regard des autres informations ne diffèrent de la présente Norme ISA qu'en ce qui concerne la présentation et le libellé du rapport de l'auditeur et que le rapport d'audit comprend au minimum chacun des éléments mentionnés au paragraphe 24, le rapport d'audit peut faire référence aux Normes internationales d'audit. Par conséquent, dans de telles circonstances, l'auditeur est considéré comme ayant satisfait aux diligences requises de la présente Norme ISA, même si la présentation et la formulation qu'il a utilisées pour son rapport d'audit sont prescrites par des exigences légales ou réglementaires.

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe A57.

Annexe 1

(Voir par. 14, A8)

Exemples de montants et d'autres éléments pouvant être inclus dans des autres informations

Des exemples de montants et d'autres éléments qui peuvent faire partie des autres informations sont les suivants. Cette liste ne se veut pas exhaustive.

Montants

- Éléments présentés dans un résumé des principaux résultats financiers, comme le bénéfice net, le résultat par action, les dividendes, le chiffre d'affaires et les autres produits d'exploitation, ainsi que les achats et les charges d'exploitation.
- Données d'exploitation choisies, comme le bénéfice des activités poursuivies par grand secteur d'exploitation, ou le chiffre d'affaires par marché géographique ou par gamme de produits.
- Éléments exceptionnels, comme les cessions d'actifs, les provisions pour actions en justice, les dépréciations d'actifs, les rajustements d'impôt, les provisions pour assainissement de l'environnement ainsi que les coûts de restructuration et de réorganisation.
- Informations sur la liquidité et les ressources en capital, comme la trésorerie, les équivalents de trésorerie et les titres négociables, les dividendes ainsi que les obligations au titre des capitaux d'emprunt, des contrats de location-financement et des participations minoritaires.
- Dépenses d'investissement par secteur ou par division.
- Montants afférents aux structures hors bilan et incidences financières connexes.
- Montants au titre des garanties, des obligations contractuelles, des réclamations en justice, des affaires de responsabilité environnementale et d'autres éventualités.
- Mesures financières ou ratios, par exemple la marge brute, le rendement du capital investi moyen, le rendement des capitaux propres moyens, le ratio de liquidité générale, le ratio de couverture des intérêts et le ratio d'endettement. Certains de ces ratios peuvent faire l'objet d'un rapprochement direct avec les états financiers.

Autres éléments

- Explications relatives aux estimations comptables importantes et aux hypothèses sous-jacentes.
- Présentation des parties liées et description des opérations conclues avec elles.
- Présentation des politiques ou de la démarche suivies par l'entité pour la gestion du risque sur marchandises, du risque de change ou du risque de taux d'intérêt, par exemple par le

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

recours à des contrats à terme de gré à gré, à des swaps de taux d'intérêt ou à d'autres instruments financiers.

- Description de la nature des structures hors bilan.
- Descriptions de garanties, d'indemnités, d'obligations contractuelles, d'actions en justice ou d'affaires de responsabilité environnementale et autres éventualités, y compris les évaluations qualitatives faites par la direction des expositions au risque de l'entité.
- Descriptions de changements touchant les exigences légales ou réglementaires, tels que l'adoption d'une nouvelle réglementation fiscale ou environnementale, qui ont un effet significatif sur les activités ou la situation financière de l'entité, ou qui auront un effet significatif sur ses perspectives financières.
- Évaluations qualitatives faites par la direction de l'effet, sur les résultats financiers, la situation financière et les flux de trésorerie de l'entité, de nouvelles normes d'information financière qui sont entrées en vigueur au cours de la période considérée ou qui entreront en vigueur au cours de la période suivante.
- Description générale de l'environnement de l'entité et des perspectives économiques.
- Aperçu de la stratégie.
- Description des tendances des prix courants de marchandises ou de matières premières importantes pour l'entité.
- Comparaison des caractéristiques de l'offre, de la demande et de l'environnement réglementaire entre les régions.
- Explications relatives aux facteurs spécifiques qui influent sur la rentabilité des secteurs d'activité de l'entité.

Annexe 2

(Voir par. 21-22, A53)

Exemples de rapports de l'auditeur en ce qui concerne les autres informations

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations
- Exemple 6 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations
- Exemple 7 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que son opinion défavorable sur les états financiers consolidés vise également les autres informations

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 1 – Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600¹⁷ ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers, donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)¹⁸, qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701¹⁹.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹⁷ Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

¹⁸ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*.

¹⁹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*. La section « Points clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²⁰

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

[Points clés de l'audit²¹

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[*Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.*]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

²⁰ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

²¹ La section « Points clés de l'audit » n'est requise que dans le cas des entités cotées.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

La responsabilité des autres informations incombe à la direction²². Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X²³, mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers, notre obligation consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise lors de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative. Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers²⁴

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)²⁵ – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom]²⁶.]

²² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²³ On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

²⁴ Dans les présents exemples de rapports de l'auditeur, les termes « direction » et « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

²⁵ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers*.

²⁶ Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. (voir la Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 46).

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 2 Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers²⁷

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

²⁷ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction²⁸. Les autres informations se composent du rapport X²⁹ (mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états), que nous avons obtenu avant la date du présent rapport, et du rapport Y, qui est censé être mis à notre disposition après cette date.

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons ni n'exprimerons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers, notre obligation consiste à lire les autres informations désignées ci-dessus et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise lors de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués à l'égard des autres informations que nous avons obtenues avant la date de notre rapport, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ces autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

[Si, à la lecture du rapport Y, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ce rapport, nous serons tenus de signaler le problème aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de *[décrire les mesures applicables dans le pays.]*]³⁰

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers³¹

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

²⁸ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

²⁹ On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple «le rapport de gestion et la déclaration du président».

³⁰ Ce paragraphe additionnel peut s'avérer utile si l'auditeur relève une anomalie significative non corrigée dans les autres informations obtenues après la date de son rapport et qu'il a l'obligation juridique de prendre des mesures précises à cet égard.

³¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom]³².

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

³² Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. (voir ISA 700 (Révisée), paragraphe 46).

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 3 – Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les points clés de l'audit conformément à la Norme ISA 701 et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans ces autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Aucune autre obligation de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers [aux/en/à] [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction³³. Les autres informations obtenues à la date du présent rapport se composent des [informations contenues dans le rapport X³⁴, mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers, notre obligation consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et

³³ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

³⁴ On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise lors de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués à l'égard des autres informations que nous avons obtenues avant la date de notre rapport, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ces autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers³⁵

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

³⁵ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 4 – Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur n'a pas obtenu les autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à les obtenir après.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations de rapport, en vertu des dispositions législatives ou réglementaires nationales.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers³⁶

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent une image fidèle de)* la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que *(de)* sa performance financière et *(de)* ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers [aux/en/à] [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Points clés de l'audit

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

³⁶ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction³⁷. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X³⁸, mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états]. Le rapport X est censé être mis à notre disposition après la date du présent rapport.

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimerons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers, notre obligation consiste à lire les autres informations désignées ci-dessus lorsqu'elles seront mises à notre disposition et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative.

[Si, à la lecture du rapport X, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans ce rapport, nous serons tenus de signaler le problème aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de [*décrire les mesures applicables dans le pays*].]³⁹

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴⁰

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

³⁷ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné..

³⁸ On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

³⁹ Ce paragraphe additionnel peut s'avérer utile si l'auditeur relève une anomalie significative non corrigée dans les autres informations obtenues après la date de son rapport et qu'il a l'obligation juridique de prendre des mesures précises à cet égard.

⁴⁰ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 5 – Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 ne s'applique pas).
- Les états financiers sont établis par la direction de l'entité conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants recueillis.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers.
- Aucune autre obligation de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers de la société ABC (la « Société »), comprenant l'état de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière de la société au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière et (*de*) ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » du présent rapport. Nous sommes indépendants de la société conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers [aux/en/à] [*pays*] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction⁴¹. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X⁴², mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers, notre obligation consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et

⁴¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁴² On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise lors de l'audit, ou encore si les autres informations semblent autrement comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Comme il est décrit ci-après, nous avons conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.

[Description de l'anomalie significative dans les autres informations]

[Points clés de l'audit]⁴³

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers pris dans leur ensemble et pour les besoins de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴⁴

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 1 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est *[nom]*⁴⁵.]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁴³ La section « Points clés de l'audit » n'est requise que pour les entités cotées.

⁴⁴ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁴⁵ Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. (voir la Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 46).

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 6 – Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés donnée dans la Norme ISA 210.
- L'auditeur n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relativement à une participation dans une entreprise associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers consolidés de l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais n'ont pas un caractère diffus dans les états financiers (c.-à-d. que l'expression d'une opinion avec réserve est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

- Aucune autre obligation de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la réglementation.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints présentent sincèrement (*ou donnent une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation du Groupe dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît dans l'état consolidé de la situation financière du 31 décembre 20X1 pour un montant de xxx, et la quote-part du résultat net de xxx de la société XYZ est incluse dans le résultat net de ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour justifier la valeur comptable de la participation de ABC dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que de la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ, nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers consolidés [aux/en/à] [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction⁴⁶. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X⁴⁷, mais ne comprennent pas les états financiers consolidés et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers consolidés ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers consolidés, notre obligation consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers consolidés ou la connaissance que nous avons acquise lors de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative.

Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Comme il est décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ci-dessus, nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation de ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice. Par conséquent, nous ne sommes pas en mesure de tirer une conclusion quant à savoir si les autres informations comportent une anomalie significative du fait de ce point.

[Points clés de l'audit]⁴⁸

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiquées dans notre rapport.

⁴⁶ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁴⁷ On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

⁴⁸ La section « Points clés de l'audit » n'est requise que pour les entités cotées.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁴⁹

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom]⁵⁰.]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁴⁹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁵⁰ Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. (voir la Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 46).

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Exemple 7 – Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que son opinion défavorable sur les états financiers consolidés vise également les autres informations

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe (la Norme ISA 600 s'applique).
- Les états financiers consolidés sont établis par la direction conformément aux IFRS (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes de la mission d'audit reprennent la description de la responsabilité de la direction relative aux états financiers consolidés donnée dans la Norme ISA 210.
- Les états financiers consolidés comportent une anomalie significative en raison de la non consolidation d'une filiale. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers consolidés sont considérées comme ayant un caractère diffus dans les états financiers. L'incidence de l'anomalie sur les états financiers consolidés n'a pas pu être déterminée en pratique (c.-à-d. que l'expression d'une opinion défavorable est appropriée).
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles qui encadrent l'audit dans le pays en question.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- Les points clés de l'audit ont été communiqués conformément à la Norme ISA 701.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit et le point à l'origine de l'opinion défavorable sur les états financiers consolidés a également une incidence sur les autres informations.
- Les personnes responsables de la surveillance des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de l'établissement des états financiers consolidés.
- Aucune autre obligation de rapport n'est imposée à l'auditeur par la loi ou la

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

réglementation.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Opinion défavorable

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « Groupe »), comprenant l'état consolidé de situation financière au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et l'état consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers consolidés contenant un résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, en raison de l'importance du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », les états financiers consolidés ci-joints ne présentent pas sincèrement (*ou ne donnent pas une image fidèle de*) la situation financière consolidée du Groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que (*de*) sa performance financière consolidée et (*de*) ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS).

Fondement de l'opinion défavorable

Ainsi qu'il est expliqué dans la Note X, le Groupe n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ acquise au cours de l'exercice 20X1 du fait qu'il n'a pas été en mesure de déterminer la juste valeur de certains actifs et passifs importants de cette filiale à la date d'acquisition. Cette participation est en conséquence comptabilisée à son coût d'acquisition. Selon les Normes Internationales d'Information Financière, cette filiale aurait dû être consolidée par le Groupe et son acquisition comptabilisée sur la base des montants provisoires. Si la filiale XYZ avait été consolidée, de nombreux postes des états financiers consolidés ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences sur les états financiers consolidés de l'exclusion de cette filiale dans la consolidation n'ont pu être déterminées.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit des états financiers aux/en/à [pays] et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion défavorable.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

La responsabilité des autres informations incombe à la direction⁵¹. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X⁵², mais ne comprennent pas les états financiers consolidés et notre rapport de l'auditeur sur ces états].

Notre opinion sur les états financiers consolidés ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.

Dans le cadre de notre audit des états financiers consolidés, notre obligation consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers consolidés ou la connaissance que nous avons acquise au cours de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative. Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Comme il est décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » ci-dessus, le Groupe aurait dû inclure XYZ dans la consolidation et comptabiliser l'acquisition sur la base des montants provisoires. Nous en avons conclu que les autres informations comportaient des anomalies significatives en ce qui concerne les montants ou autres éléments contenus dans le rapport X touchés par la non-inclusion de XYZ dans la consolidation.

[Points clés de l'audit]⁵³

Les points clés de l'audit sont les points qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers consolidés de la période en cours. Ces points ont été traités dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et lors de la formation de notre opinion sur ceux-ci. Nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces points. Outre le point décrit dans la section « Fondement de l'opinion défavorable », nous avons déterminé que les points décrits ci-après constituent les points clés de l'audit qui doivent être communiqués dans notre rapport.

[Description de chaque point clé de l'audit conformément à la Norme ISA 701.]

⁵¹ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁵² On peut employer une description plus spécifique pour désigner les autres informations, par exemple « le rapport de gestion et la déclaration du président ».

⁵³ La section « Points clés de l'audit » n'est requise que pour les entités cotées.

LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives aux états financiers⁵⁴

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée).]

[L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom]⁵⁵.]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis par le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

⁵⁴ Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

⁵⁵ Dans le cas d'audits de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, le rapport de l'auditeur doit mentionner le nom de l'associé responsable de la mission, sauf dans les rares circonstances où il est raisonnable de s'attendre à ce que la communication de cette information entraîne un risque important pour la sécurité d'une personne. (voir la Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 46).