
**CADRE CONCEPTUEL INTERNATIONAL
POUR LES MISSIONS D'ASSURANCE**

This International Framework for Assurance Engagements, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in March 2008 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L'Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Framework for Assurance Engagements was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of the International Framework for Assurance Engagements is that published by IFAC in the English language. Copyright 2008 IFAC.

Le présent Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance, publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en mars 2008, a été traduit en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en décembre 2009, et est reproduit avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction du Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée du Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Framework for Assurance Engagements © 2008 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance © 2009 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Framework for Assurance Engagements.

Numéro ISBN : 978-1-60815-047-2

CADRE CONCEPTUEL INTERNATIONAL POUR LES MISSIONS D'ASSURANCE

(En vigueur pour les rapports de missions d'assurance délivrés à compter du 1^{er} janvier 2005)

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Introduction	1-6
Définition et objectif de la mission d'assurance	7-11
Champ d'application du Cadre	12-16
Acceptation de la mission	17-19
Éléments d'une mission d'assurance	20-60
Utilisation inappropriée du nom du professionnel en exercice	61
Annexe : Différences entre les missions d'assurance raisonnable et les missions d'assurance limitée	

Introduction

1. Le présent cadre conceptuel (le «Cadre») définit et décrit les éléments et les objectifs d'une mission d'assurance et indique à quelles missions s'appliquent les Normes internationales d'audit (International Standards on Auditing – ISA), les Normes internationales de missions d'examen (International Standards on Review Engagements – ISRE) et les Normes internationales de missions d'assurance (International Standards on Assurance Engagements – ISAE). Il constitue un cadre de référence :
 - a) pour les professionnels comptables exerçant en cabinet (les «professionnels en exercice») qui réalisent des missions d'assurance. Les professionnels comptables du secteur public sont visés par la section Applicabilité pour le secteur public apparaissant à la fin du Cadre. Les professionnels comptables qui n'exercent ni en cabinet ni dans le secteur public sont encouragés à tenir compte du Cadre lorsqu'ils réalisent des missions d'assurance¹;
 - b) pour les autres personnes concernées par les missions d'assurance, y compris les utilisateurs visés par le rapport de mission d'assurance et la partie responsable; et
 - c) pour le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) lors de l'élaboration des normes ISA, ISRE et ISAE.
2. Le Cadre n'établit pas lui-même de normes ou de procédures à suivre dans la réalisation des missions d'assurance. Ce sont les normes ISA, ISRE et ISAE qui, dans le respect des concepts exposés dans le Cadre, établissent les principes de base, définissent les procédures essentielles et fournissent des indications connexes pour la réalisation des missions d'assurance. Le lien entre le Cadre et les normes ISA, les normes ISRE et les normes ISAE est illustré dans la section intitulée «Structure of Pronouncements Issued by the IAASB», du *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*.
3. Le Cadre se présente comme suit :
 - *Introduction* : le Cadre traite des missions d'assurance réalisées par des professionnels en exercice. Il constitue un cadre de référence pour ces professionnels et les autres personnes concernées par les missions d'assurance, notamment les parties ayant fait appel à leurs services;
 - *Définition et objectif de la mission d'assurance* : dans cette section, l'on définit les missions d'assurance et l'on établit les objectifs des deux types de mission d'assurance que le professionnel en exercice est autorisé à réaliser. Ces deux types de

1 Si un professionnel comptable n'exerçant pas en cabinet, par exemple un auditeur interne, applique le présent Cadre et que a) il est fait mention du Cadre, des normes ISA, ISRE ou ISAE dans son rapport, et que b) ce professionnel comptable ou d'autres membres de l'équipe de mission d'assurance et, le cas échéant, l'employeur du professionnel comptable, ne sont pas indépendants de l'entité auprès de laquelle est réalisée la mission d'assurance, cette absence d'indépendance et la nature du ou des liens avec l'entité sont mis en évidence dans le rapport du professionnel comptable. De plus, le mot «indépendant» ne figure pas dans le titre du rapport, et l'utilisation de ce rapport est restreinte à des utilisateurs ou à des fins spécifiés.

mission sont nommés dans le Cadre «mission d'assurance raisonnable» et «mission d'assurance limitée»²;

- *Champ d'application du Cadre* : dans cette section, l'on établit la distinction entre les missions d'assurance et les autres missions, par exemple les missions de conseil;
- *Acceptation de la mission* : dans cette section, l'on précise les caractéristiques que doit comporter une mission d'assurance pour que le professionnel en exercice puisse l'accepter;
- *Éléments d'une mission d'assurance* : dans cette section, l'on énumère et analyse les cinq éléments que comportent les missions d'assurance réalisées par les professionnels en exercice : relation tripartite, objet considéré, critères, éléments probants et rapport de mission d'assurance. L'on y décrit (ainsi que dans l'Annexe) les distinctions importantes entre les missions d'assurance raisonnable et les missions d'assurance limitée. L'on y traite également, entre autres, de la diversité des objets pouvant être considérés dans le cadre des missions d'assurance, des caractéristiques que doivent présenter les critères appropriés, du rôle du risque et du caractère significatif (principe de l'importance relative) dans les missions d'assurance et de la façon d'exprimer les conclusions dans chacun des deux types de mission d'assurance;
- *Utilisation inappropriée du nom du professionnel en exercice* : cette section traite des conséquences de l'association du nom du professionnel en exercice à un objet considéré.

Principes déontologiques et normes de contrôle qualité

4. Outre le Cadre et les normes ISA, ISRE et ISAE, les professionnels en exercice qui réalisent des missions d'assurance sont régis par :
 - a) le *Code de déontologie des professionnels comptables* de l'IFAC (le Code), qui établit des principes déontologiques de base pour les professionnels comptables;
 - b) les Normes internationales de contrôle qualité (International Standards on Quality Control – ISQC), qui définissent des normes et fournissent des indications applicables au système de contrôle qualité d'un cabinet³.
5. La partie A du Code énonce les principes déontologiques de base que tous les professionnels comptables sont tenus de respecter :
 - a) intégrité;
 - b) objectivité;
 - c) compétence et diligence professionnelles;
 - d) confidentialité;
 - e) comportement professionnel.
6. La partie B du Code, qui ne s'applique qu'aux professionnels comptables exerçant en cabinet (professionnels en exercice), propose une approche conceptuelle de l'indépendance qui tient

2 Dans le cas des missions d'assurance portant expressément sur des informations financières historiques, les missions d'assurance raisonnable sont appelées «audits» et les missions d'assurance limitée sont appelées «examens».

3 Les normes ISA, ISRE et ISAE contiennent des normes et des indications supplémentaires sur les procédures de contrôle qualité applicables à des types de missions d'assurance spécifiques.

compte, pour chaque mission d'assurance, des menaces à l'indépendance, des sauvegardes admises et de l'intérêt public. Elle impose aux cabinets et aux membres des équipes de mission d'assurance d'identifier et d'évaluer les situations et les relations constituant des menaces à l'indépendance, et de prendre des mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes.

Définition et objectif de la mission d'assurance

7. La «mission d'assurance» est une mission dans laquelle un professionnel en exercice exprime une conclusion visant à augmenter le niveau de confiance des utilisateurs visés autres que la partie responsable quant au résultat d'une évaluation ou d'une mesure de l'objet considéré au regard de critères.
8. Le résultat de l'évaluation ou de la mesure de l'objet considéré est l'information qui découle de l'application de critères à cet objet. Par exemple :
 - les comptabilisations, évaluations, modes de présentation et informations que renferment les états financiers (le résultat) découlent de l'application d'un référentiel d'information financière régissant les comptabilisations, évaluations, modes de présentation et informations (les critères) — par exemple les Normes internationales d'information financière — à la situation financière, à la performance financière et aux flux de trésorerie (l'objet considéré) d'une entité;
 - une assertion sur l'efficacité du contrôle interne (le résultat) découle de l'application d'un cadre d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne (les critères) — par exemple celui du COSO⁴ ou du CCC⁵ — au processus de contrôle interne (l'objet considéré).

Dans la suite du Cadre, on utilisera le terme «information sur l'objet considéré» pour désigner le résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet considéré. C'est au sujet de l'information sur l'objet considéré que le professionnel en exercice recueille des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer la conclusion qu'il exprime dans son rapport de mission d'assurance.

9. Il se peut que l'information sur l'objet considéré ne soit pas exprimée correctement dans le contexte de cet objet et des critères utilisés et qu'elle puisse donc comporter des anomalies parfois significatives. Cela se produit lorsque l'information sur l'objet considéré ne reflète pas correctement l'application des critères à cet objet, par exemple lorsque les états financiers d'une entité ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière^a, de la performance financière et des flux de trésorerie conformément aux Normes internationales d'information financière, ou lorsque l'assertion d'une entité selon laquelle son contrôle interne est efficace ne donne pas une image fidèle de la situation, dans tous ses aspects significatifs, selon les dispositions du COSO ou du CCC.
10. Dans certaines missions d'assurance, l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré est effectuée par la partie responsable et l'information sur l'objet considéré prend la forme d'une

4 «Internal Control – Integrated Framework», The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

5 «Recommandations sur l'évaluation du contrôle – Les principes du Conseil sur les critères de contrôle», L'Institut Canadien des Comptables Agréés.

^a *Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la NCA 700, sont considérées comme équivalentes.*

assertion de la partie responsable qui est mise à la disposition des utilisateurs visés. Ces missions sont appelées «missions basées sur des assertions». Dans d'autres missions d'assurance, le professionnel en exercice effectue directement l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré, ou encore obtient de la partie responsable qui en a effectué l'évaluation ou la mesure une déclaration qui n'est pas mise à la disposition des utilisateurs visés. L'information sur l'objet considéré est fournie aux utilisateurs visés dans le rapport de mission d'assurance. Ces missions sont appelées «missions d'appréciation directe».

11. Selon le Cadre, le professionnel en exercice est autorisé à réaliser deux types de mission d'assurance : la mission d'assurance raisonnable et la mission d'assurance limitée. La mission d'assurance raisonnable a pour objectif de ramener le risque de mission d'assurance à un niveau suffisamment faible, compte tenu des circonstances de la mission⁶, pour permettre l'expression d'une assurance sous forme positive dans la conclusion du professionnel en exercice. La mission d'assurance limitée a pour objectif de ramener le risque de mission d'assurance à un niveau acceptable, compte tenu des circonstances de la mission, mais plus élevé que dans le cas d'une mission d'assurance raisonnable, pour permettre l'expression d'une assurance sous forme négative dans la conclusion du professionnel en exercice.

Champ d'application du Cadre

12. Les missions réalisées par les professionnels en exercice ne sont pas toutes des missions d'assurance. Parmi les missions fréquemment réalisées par ces derniers qui ne correspondent pas à la définition ci-dessus (et ne sont donc pas couvertes par le Cadre), il y a les suivantes :
 - les missions régies par les Normes internationales pour les services connexes (International Standards for Related Services), telles que les missions de mise en œuvre de procédures convenues et les compilations d'informations financières ou autres;
 - la préparation de déclarations fiscales lorsqu'aucune conclusion communiquant une assurance n'est exprimée;
 - les missions de conseil⁷, par exemple les missions de conseil en gestion ou en fiscalité.
13. Une mission d'assurance peut faire partie d'une mission plus vaste; c'est le cas par exemple lorsqu'une mission de conseil en acquisition d'entreprise comporte l'obligation de fournir une

6 Les circonstances de la mission comprennent les termes et conditions de la mission, notamment s'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'assurance limitée, les caractéristiques de l'objet considéré, les critères à utiliser, les besoins des utilisateurs visés, les caractéristiques pertinentes de la partie responsable et de son environnement, et d'autres éléments tels que les événements, opérations, conditions et pratiques qui peuvent avoir une incidence importante sur la mission.

7 Les missions de conseil font appel aux compétences techniques, à la formation, aux observations, à l'expérience ainsi qu'à la connaissance du processus de conseil du professionnel comptable. Le processus de conseil est un processus analytique qui, en règle générale, implique une combinaison d'activités liées à l'établissement des objectifs, à des constatations, à la définition des problèmes et des opportunités, à l'évaluation des solutions possibles, à l'élaboration des recommandations (par exemple des mesures à prendre), à la communication des résultats, et parfois, à la mise en œuvre et au suivi des recommandations. Si ces missions donnent lieu à des rapports, ces derniers sont généralement de forme libre. En général, les travaux sont effectués pour l'usage et le bénéfice exclusifs du client. La nature et l'étendue des travaux dépendent de l'accord entre le professionnel comptable et le client. Tout service qui correspond à la définition de mission d'assurance ne constitue pas une mission de conseil mais une mission d'assurance.

assurance sur des informations financières historiques ou prospectives. Dans de tels cas, le Cadre ne s'applique qu'à la partie assurance de la mission.

14. Les missions suivantes n'ont pas à être réalisées selon le Cadre, même s'il se peut qu'elles correspondent à la définition du paragraphe 7 :
- a) missions de témoignage dans une procédure judiciaire sur des questions de comptabilité, d'audit, de fiscalité ou autres;
 - b) missions comportant l'expression d'opinions professionnelles, d'avis ou d'énoncés dont un utilisateur peut tirer une certaine assurance, si toutes les conditions ci-dessous sont remplies :
 - i) ces opinions, avis ou énoncés ne sont qu'accessoirés par rapport à l'ensemble de la mission;
 - ii) l'utilisation de tout rapport écrit est expressément limitée aux utilisateurs visés spécifiés dans le rapport;
 - iii) selon un accord écrit conclu avec les utilisateurs visés spécifiés, la mission n'est pas censée constituer une mission d'assurance;
 - iv) la mission n'est pas présentée comme une mission d'assurance dans le rapport du professionnel comptable.

Rapports de missions autres que d'assurance

15. Dans le rapport qu'il délivre à la suite d'une mission qui n'est pas une mission d'assurance au sens du Cadre, le professionnel en exercice fait clairement ressortir qu'il ne s'agit pas d'un rapport de mission d'assurance. Ainsi, afin de ne pas causer de confusion pour les utilisateurs, il évite, par exemple, dans un rapport autre qu'un rapport de mission d'assurance :
- de laisser entendre que la mission est conforme au Cadre ou aux normes ISA, ISRE ou ISAE;
 - d'utiliser de façon inappropriée les mots «assurance», «audit», ou «examen»;
 - d'inclure une déclaration que l'on pourrait raisonnablement prendre pour une conclusion destinée à augmenter le degré de confiance des utilisateurs visés quant au résultat de l'évaluation ou de la mesure d'un objet considéré par rapport à des critères.
16. Le professionnel en exercice et la partie responsable peuvent convenir d'appliquer les principes du Cadre à une mission ne comportant pas d'utilisateurs visés autres que la partie responsable, mais dans laquelle toutes les autres exigences des normes ISA, ISRE ou ISAE sont respectées. Dans de tels cas, le rapport du professionnel en exercice indique que le rapport n'est destiné à être utilisé que par la partie responsable.

Acceptation de la mission

17. Le professionnel en exercice n'accepte une mission d'assurance que si sa connaissance préliminaire des circonstances de la mission indiquent :
- a) que les règles de déontologie pertinentes, par exemple en matière d'indépendance et de compétence professionnelle, seront respectées;
 - b) que la mission présente toutes les caractéristiques suivantes :
 - i) l'objet considéré est approprié;

- ii) les critères qui seront utilisés sont appropriés et les utilisateurs visés peuvent en prendre connaissance;
- iii) le professionnel en exercice a accès à des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer sa conclusion;
- iv) la conclusion du professionnel en exercice, exprimée sous la forme convenant soit à une mission d'assurance raisonnable, soit à une mission d'assurance limitée, sera présentée dans un rapport écrit;
- v) le professionnel en exercice estime que la mission sert un objectif rationnel. Si l'étendue des travaux du professionnel en exercice fait l'objet d'une limitation importante (voir le paragraphe 55), il peut être improbable que la mission serve un objectif rationnel; ou encore, il se peut que le professionnel en exercice estime que la partie faisant appel à ses services a l'intention d'associer son nom de façon inappropriée à l'objet considéré (voir le paragraphe 61).

Certaines normes ISA, ISRE ou ISAE peuvent contenir des exigences additionnelles devant être respectées avant l'acceptation de la mission.

18. Lorsqu'une mission potentielle ne peut être acceptée à titre de mission d'assurance parce qu'elle ne comporte pas toutes les caractéristiques énoncées dans le paragraphe précédent, il se peut que la partie qui fait appel au service du professionnel en exercice soit en mesure d'identifier un autre type de mission qui répondra aux besoins des utilisateurs visés. Par exemple :
- a) si les critères prévus à l'origine ne sont pas appropriés, une mission d'assurance pourra quand même être réalisée dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - i) la partie faisant appel au service du professionnel en exercice peut identifier un aspect de l'objet qui devait être considéré à l'origine pour lequel ces critères sont appropriés, et si le professionnel en exercice peut réaliser une mission d'assurance ayant cet aspect comme objet. Dans ce cas, le rapport de mission d'assurance indique clairement qu'il ne porte pas sur la totalité de l'objet qui devait être considéré à l'origine; ou
 - ii) s'il est possible de choisir ou d'élaborer des critères de remplacement appropriés pour l'objet qui devait être considéré à l'origine.
 - b) La partie faisant appel au service du professionnel en exercice peut demander une mission autre qu'une mission d'assurance, par exemple une mission de conseil ou une mission de mise en œuvre de procédures convenues.
19. Le professionnel en exercice qui a accepté une mission d'assurance ne peut, sans justification raisonnable, transformer cette mission en une mission autre que d'assurance ou encore transformer une mission d'assurance raisonnable en une mission d'assurance limitée. Une situation nouvelle venant modifier les besoins des utilisateurs visés ou un malentendu sur la nature de la mission justifient habituellement une demande de changement. Si un tel changement est effectué, le professionnel en exercice ne fait pas abstraction des éléments probants qu'il a obtenus avant le changement.

Éléments d'une mission d'assurance

20. La présente section traite des éléments suivants d'une mission d'assurance :

- a) relation tripartite entre le professionnel en exercice, la partie responsable et les utilisateurs visés;
- b) objet approprié considéré dans le cadre de la mission;
- c) critères appropriés;
- d) éléments probants suffisants et appropriés;
- e) rapport de mission d'assurance écrit sous la forme convenant à une mission d'assurance raisonnable ou à une mission d'assurance limitée.

Relation tripartite

- 21. Les missions d'assurance impliquent trois parties distinctes : le professionnel en exercice, la partie responsable et les utilisateurs visés.
- 22. La partie responsable et les utilisateurs visés peuvent appartenir à des entités différentes ou à une même entité. Ce dernier cas peut par exemple se présenter lorsque, dans une structure de conseil à deux niveaux, le conseil de surveillance de l'entité recherche une assurance sur des informations fournies par le conseil de direction (ou directoire). La relation entre la partie responsable et les utilisateurs visés doit être vue dans le contexte propre à la mission et peut s'écarter des lignes de responsabilité traditionnelles. Par exemple, la haute direction d'une entité (un utilisateur visé) peut faire appel aux services du professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance portant sur un aspect particulier des activités de l'entité qui relève de la responsabilité immédiate d'un niveau de direction inférieur (la partie responsable), mais dont la haute direction a la responsabilité ultime.

Professionnel en exercice

- 23. Le terme «professionnel en exercice» utilisé dans le Cadre est plus englobant que le terme «auditeur» utilisé dans les normes ISA et ISRE, lequel désigne uniquement le professionnel en exercice qui réalise des missions d'audit ou d'examen portant sur des informations financières historiques.
- 24. On peut demander au professionnel en exercice de réaliser des missions d'assurance portant sur une grande diversité d'objets. Certains objets considérés nécessitent des compétences et des connaissances spécialisées dépassant celles que possède habituellement un seul professionnel en exercice. Comme le précise l'alinéa 17 a), le professionnel en exercice n'accepte pas une mission si sa connaissance préliminaire du contexte de la mission lui indique que les règles de déontologie en matière de compétence professionnelle ne seront pas respectées. Dans certains cas, le professionnel en exercice peut respecter ces règles en utilisant les travaux de personnes d'autres disciplines, appelées «experts». Dans de tels cas, le professionnel en exercice estime que les personnes qui réalisent la mission possèdent collectivement les aptitudes et les connaissances exigées et que son niveau de participation à la mission et de compréhension des travaux confiés à un expert donné est adéquat.

Partie responsable

- 25. La partie responsable est la personne (ou les personnes) qui :
 - a) dans le cas d'une mission d'appréciation directe, est responsable de l'objet considéré; ou
 - b) dans le cas d'une mission basée sur des assertions, est responsable de l'information sur l'objet considéré (l'assertion), et peut être responsable de l'objet considéré. Un

exemple de cas où la partie responsable est responsable à la fois de l'information sur l'objet considéré et de l'objet considéré lui-même est celui d'une entité qui retient les services d'un professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance portant sur un rapport qu'elle a elle-même préparé au sujet de ses pratiques en matière de développement durable. Un exemple de cas où la partie responsable a la responsabilité de l'information sur l'objet considéré mais non de l'objet considéré lui-même est celui d'un organisme public qui retient les services du professionnel en exercice pour réaliser une mission d'assurance portant sur un rapport sur les pratiques d'une entreprise privée en matière de développement durable que cet organisme a préparé et compte communiquer aux utilisateurs visés.

La partie responsable n'est pas nécessairement celle qui fait appel aux services du professionnel en exercice.

26. La partie responsable remet habituellement au professionnel en exercice une déclaration écrite dans laquelle l'objet considéré est évalué ou mesuré au regard des critères identifiés, que cette déclaration soit destinée ou non à être mise à la disposition des utilisateurs visés en tant qu'assertion. Dans une mission d'appréciation directe, il se peut que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure d'obtenir une telle déclaration lorsque la partie qui fait appel à ses services n'est pas également la partie responsable.

Utilisateurs visés

27. Les utilisateurs visés sont la personne, les personnes ou la catégorie de personnes pour qui le professionnel en exercice prépare le rapport de mission d'assurance. La partie responsable peut être l'un des utilisateurs visés, mais non le seul.
28. Lorsque cela est faisable en pratique, le rapport de mission d'assurance est adressé à tous les utilisateurs visés; dans certains cas, toutefois, il peut y avoir d'autres utilisateurs visés. Il se peut que le professionnel en exercice ne soit pas en mesure d'identifier tous ceux qui liront le rapport de mission d'assurance, surtout lorsqu'un grand nombre de gens y auront accès. Dans de tels cas, surtout lorsque les lecteurs potentiels sont susceptibles de s'intéresser à l'objet considéré pour des raisons très diverses, il serait possible de limiter les utilisateurs visés aux principales parties prenantes ayant des intérêts importants et communs. Les utilisateurs visés peuvent être définis de différentes façons, par exemple au moyen d'un accord entre le professionnel en exercice et la partie responsable ou la partie faisant appel à ses services, ou par la loi.
29. Lorsque cela est faisable, les utilisateurs visés ou leurs représentants participent, avec le professionnel en exercice et la partie responsable (ainsi que la partie faisant appel aux services du professionnel en exercice si elle est différente de la partie responsable) à la définition des exigences de la mission. Toutefois, en dépit de la participation de ces autres parties, et contrairement à ce qui se passe dans une mission de mise en œuvre de procédures convenues (qui aboutit à un rapport qui présente le résultat des procédures convenues plutôt qu'une conclusion) :
- a) le professionnel en exercice a la responsabilité de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures; et
 - b) le professionnel en exercice est tenu d'éclaircir tout point dont il prend connaissance et qui l'amène à se demander si une modification significative devrait être apportée à l'information sur l'objet considéré.

30. Dans certains cas, les utilisateurs visés (par exemple les banques et les autorités de réglementation) exigent ou demandent que la partie responsable (ou, si elle est différente, la partie faisant appel aux services du professionnel en exercice) fasse réaliser une mission d'assurance à une fin particulière. Lorsque la mission est conçue pour des utilisateurs particuliers ou à une fin particulière, le professionnel en exercice envisage d'inclure dans son rapport de mission d'assurance une restriction limitant l'utilisation de ce rapport à ces utilisateurs particuliers ou à cette fin particulière.

Objet considéré

31. L'objet considéré, et l'information sur l'objet considéré, d'une mission d'assurance peuvent prendre diverses formes, dont les suivantes :

- performance ou situation financière (par exemple, situation financière historique ou prospective, performance financière et flux de trésorerie), où l'information sur l'objet considéré peut être constituée des comptabilisations, évaluations, modes de présentation et informations qui se trouvent dans les états financiers;
- performance ou situation non financière (par exemple, la performance d'une entité), où l'information sur l'objet considéré peut être un ensemble d'indicateurs clés d'efficacité et d'efficacité;
- caractéristiques physiques (par exemple, la capacité de production d'une installation), où l'information sur l'objet considéré peut être un document de données techniques;
- systèmes et processus (par exemple, le système de contrôle interne ou le système informatique d'une entité), où l'information sur l'objet considéré peut être une assertion concernant l'efficacité;
- comportement (par exemple, gouvernance d'entreprise, conformité avec la réglementation, pratiques en matière de ressources humaines), où l'information sur l'objet considéré peut être une déclaration de conformité ou une déclaration d'efficacité.

32. Les objets considérés ont des caractéristiques différentes, en ce qui concerne notamment la mesure dans laquelle l'information qui s'y rapporte est qualitative ou quantitative, objective ou subjective, historique ou prospective, et liée à une date particulière ou à une période. Ces caractéristiques influent :

- a) sur la précision avec laquelle l'objet peut être évalué ou mesuré en fonction des critères;
- b) sur le caractère plus ou moins convaincant des éléments probants disponibles.

Le rapport de mission d'assurance fait mention des caractéristiques qui sont particulièrement pertinentes pour les utilisateurs visés.

33. Un objet considéré est approprié :

- a) s'il est identifiable et se prête à une évaluation ou à une mesure cohérentes au regard des critères identifiés;
- b) si l'information sur cet objet peut être soumise à des procédures permettant de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer une conclusion d'assurance raisonnable ou limitée, selon le cas.

Critères

34. Les critères sont les points de référence utilisés pour évaluer ou mesurer l'objet considéré et comprennent, lorsque cela est pertinent, des points de référence en matière de présentation et d'informations à fournir. Les critères peuvent être formels : par exemple, pour la préparation d'états financiers, il peut s'agir des Normes internationales d'information financière ou les Normes comptables internationales du secteur public; pour un rapport portant sur le contrôle interne, il peut s'agir d'un cadre de contrôle interne établi ou d'objectifs de contrôle interne définis spécifiquement pour la mission; pour un rapport portant sur la conformité, il peut s'agir des textes légaux, réglementaires ou contractuels applicables. Un code d'éthique élaboré à l'interne ou un niveau de performance convenu (par exemple, le nombre de réunions qu'un comité est censé tenir chaque année) constituent des exemples de critères moins formels.
35. Des critères appropriés sont nécessaires afin d'aboutir à des évaluations ou à des mesures raisonnablement cohérentes dans le contexte où intervient le jugement professionnel. Sans le cadre de référence que constituent des critères appropriés, toute conclusion peut donner lieu à des interprétations individuelles ou à des malentendus. Pour être appropriés, les critères doivent convenir au contexte, c'est-à-dire, être pertinents dans les circonstances de la mission. Même pour un même objet considéré, il peut y avoir des critères différents. Par exemple, si la satisfaction des clients est l'objet considéré, une partie responsable donnée peut retenir comme critère le nombre de plaintes de clients résolues à la satisfaction explicite de ces derniers, alors qu'une autre partie responsable peut retenir comme critère le nombre de clients qui ont fait un nouvel achat dans les trois mois suivant leur achat initial.
36. Les critères appropriés comportent les caractéristiques suivantes :
- a) pertinence : les critères sont pertinents s'ils contribuent à des conclusions qui facilitent la prise de décisions par les utilisateurs visés;
 - b) exhaustivité : les critères sont suffisamment exhaustifs s'ils n'omettent pas de facteurs pertinents qui pourraient influencer les conclusions dans les circonstances de la mission. Des critères exhaustifs comprennent, lorsque cela est pertinent, des points de référence en matière de présentation et d'informations à fournir;
 - c) fiabilité : les critères sont fiables s'ils permettent d'aboutir à des évaluations ou à des mesures raisonnablement cohérentes de l'objet considéré, y compris, lorsque cela est pertinent, en matière de présentation et d'informations à fournir, quand ils sont utilisés dans des circonstances similaires par des professionnels en exercice de compétence similaire;
 - d) neutralité : les critères sont neutres s'ils contribuent à des conclusions exemptes de parti pris;
 - e) intelligibilité : les critères sont intelligibles s'ils contribuent à des conclusions qui sont claires et complètes et qui ne se prêtent pas à des interprétations nettement différentes.

Les attentes, les jugements et l'expérience personnelle du professionnel en exercice ne constituent pas des critères appropriés pour l'évaluation ou la mesure d'un objet considéré.

37. Le professionnel en exercice détermine si les critères sont appropriés pour une mission donnée en se demandant s'ils possèdent les caractéristiques susmentionnées. L'importance relative de chaque caractéristique pour une mission donnée est une question de jugement. Il peut s'agir de critères établis ou de critères ad hoc. Les critères établis sont ceux qui sont enchâssés dans les textes légaux ou réglementaires, ou qui sont publiés par un regroupement d'experts autorisé ou reconnu suivant une procédure officielle transparente. Les critères ad

- hoc sont ceux qui sont élaborés expressément pour une mission. Le fait que les critères soient établis ou ad hoc a une incidence sur les travaux que le professionnel en exercice met en œuvre pour déterminer le caractère approprié des critères pour une mission donnée.
38. Les utilisateurs visés doivent avoir accès aux critères utilisés pour pouvoir comprendre comment l'objet considéré a été évalué ou mesuré. Les critères sont mis à la disposition des utilisateurs visés par l'un ou plusieurs des moyens suivants :
- a) en étant rendus publics;
 - b) en étant inclus de façon claire dans la présentation de l'information sur l'objet considéré;
 - c) en étant inclus de façon claire dans le rapport de mission d'assurance;
 - d) par convention générale, comme dans le cas par exemple du critère selon lequel le temps est mesuré en heures et en minutes.

Il peut arriver que seul un groupe précis d'utilisateurs visés aient accès aux critères, s'il s'agit par exemple des dispositions d'un contrat ou de critères publiés par une association sectorielle et mis à la disposition des seuls membres du secteur. Lorsque les critères identifiés ne sont mis à la disposition que d'un groupe précis d'utilisateurs ou qu'ils ne sont pertinents qu'à une fin précise, l'utilisation du rapport de mission d'assurance est limitée à ces utilisateurs et à cette fin⁸.

Éléments probants

39. Le professionnel en exercice fait preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de la mission d'assurance, de façon à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir déterminer si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives. Le professionnel en exercice tient compte du caractère significatif, du risque de mission d'assurance, et de la quantité et de la qualité des éléments probants disponibles lors de la planification et de la réalisation de la mission, en particulier lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants.

Esprit critique

40. Le professionnel en exercice fait preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de la mission d'assurance, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans l'information sur l'objet considéré. Cela signifie qu'il procède, en faisant preuve de scepticisme, à une appréciation critique de la validité des éléments probants, et qu'il est attentif aux éléments probants qui contredisent certains documents ou certaines déclarations de la partie responsable ou font douter de leur fiabilité. Cet esprit critique est nécessaire tout au long de la mission, par exemple pour réduire le risque de ne pas déceler des situations suspectes, de tirer des conclusions trop générales de certaines observations et de s'appuyer sur des hypothèses erronées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants et en évaluer les résultats.

⁸ Même si un rapport d'assurance peut faire l'objet de restrictions quant aux utilisateurs visés ou à l'utilisation devant en être faite, l'absence de restriction concernant un lecteur ou une fin en particulier n'implique pas en soi qu'il existe une responsabilité juridique du professionnel en exercice envers ce lecteur ou à l'égard de cette fin. L'existence d'une responsabilité juridique dépend des circonstances de chaque cas et du pays en cause.

41. Une mission d'assurance implique rarement l'authentification de documents et le professionnel en exercice n'est pas censé être expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela. Le professionnel en exercice s'interroge cependant sur la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants, par exemple les documents photocopiés, fac-similés, filmés, numérisés ou autrement conservés sur support électronique, en tenant compte notamment des contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour, le cas échéant.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

42. Le caractère suffisant correspond à la dimension quantitative des éléments probants. Le caractère approprié correspond à leur dimension qualitative, c'est-à-dire à leur pertinence et à leur fiabilité. La quantité d'éléments probants requis est fonction du risque que l'information sur l'objet considéré comporte une ou plusieurs anomalies significatives (plus le risque sera élevé, plus la quantité d'éléments probants à obtenir pourra être importante), mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis (meilleure sera la qualité, moins la quantité requise pourra être importante). Il existe donc une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Cependant, le simple fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
43. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus. On peut formuler des généralisations sur la fiabilité de divers types d'éléments probants, mais ces généralisations comportent d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter la fiabilité de l'information obtenue. Par exemple, des éléments probants obtenus d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée. Nonobstant l'existence possible d'exceptions, dont il faut être conscient, les généralisations suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité;
 - les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles connexes sont efficaces;
 - les éléments probants recueillis directement par le professionnel en exercice (par exemple par l'observation de l'application d'un contrôle) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, une réponse à une demande d'informations sur l'application d'un contrôle);
 - les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, sur support papier, électronique ou autre (par exemple, un procès-verbal établi au cours d'une réunion est plus fiable qu'un compte rendu verbal ultérieur des questions discutées);
 - les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés.
44. Des éléments probants cohérents entre eux et de nature différente ou de sources différentes procurent généralement au professionnel en exercice une assurance plus élevée que des éléments probants considérés isolément. De plus, l'obtention d'éléments probants de différentes sources ou de nature différente peut faire ressortir qu'un élément probant particulier n'est pas fiable. Par exemple, des informations corroborantes obtenues auprès

- d'une source indépendante de l'entité peuvent renforcer l'assurance que procure au professionnel en exercice une déclaration de la partie responsable. Par contre, lorsque des éléments probants obtenus d'une source ne sont pas cohérents avec ceux obtenus d'une autre source, le professionnel en exercice détermine les procédures supplémentaires de collecte d'éléments probants à mettre en œuvre pour remédier à l'incohérence.
45. Pour ce qui est de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, il est généralement plus difficile d'obtenir une assurance concernant l'information sur l'objet considéré si celle-ci couvre une période que si elle vise un moment précis dans le temps. Par ailleurs, les conclusions formulées au sujet de processus sont habituellement limitées à la période couverte par la mission; le professionnel en exercice ne formule pas de conclusion quant à la question de savoir si ce processus continuera de fonctionner comme prévu à l'avenir.
46. Le professionnel en exercice tient compte du rapport entre les coûts liés à l'obtention des éléments probants et l'utilité de l'information obtenue. Cependant les questions de difficulté ou de coûts ne justifient pas en soi que le professionnel en exercice omette une procédure de collecte d'éléments probants pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement. Le professionnel en exercice exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique lorsqu'il évalue la quantité et la qualité des éléments probants, c'est-à-dire leur caractère suffisant et leur caractère approprié, pour étayer le rapport de mission d'assurance.

Caractère significatif

47. Le professionnel en exercice tient compte du caractère significatif lorsqu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants, et lorsqu'il évalue si l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies. Cette prise en compte du caractère significatif est basée sur la compréhension et l'appréciation des facteurs qui peuvent influencer les décisions des utilisateurs visés. Par exemple, lorsque les critères identifiés autorisent divers modes de présentation de l'information sur l'objet considéré, le professionnel en exercice se demande comment le mode de présentation adopté pourrait influencer les décisions des utilisateurs visés. Le caractère significatif est apprécié en fonction de facteurs quantitatifs et qualitatifs, tels que l'ordre de grandeur relatif, la nature et l'étendue de l'incidence de ces facteurs sur l'évaluation ou la mesure de l'objet considéré, et les intérêts des utilisateurs visés. L'appréciation du caractère significatif et du poids relatif des facteurs quantitatifs et qualitatifs dans une mission donnée relève du jugement du professionnel en exercice.

Risque de mission d'assurance

48. Le risque de mission d'assurance est le risque que le professionnel en exercice exprime une conclusion inappropriée lorsque l'information sur l'objet considéré comporte une ou plusieurs anomalies significatives⁹. Dans une mission d'assurance raisonnable, le

9 a) Cela inclut le risque, dans les missions d'appréciation directe où l'information sur l'objet considéré n'est présentée que dans la conclusion du professionnel en exercice, que ce dernier conclue à tort que cet objet est conforme aux critères dans tous ses aspects significatifs, lorsqu'il écrit par exemple : «À notre avis, le contrôle interne fonctionne efficacement, dans tous ses aspects significatifs, selon les critères XYZ.»

b) En plus du risque de mission d'assurance, le professionnel en exercice est exposé au risque d'exprimer une conclusion inappropriée lorsque l'information sur l'objet considéré est exempte d'anomalies significatives, et au risque de pertes résultant d'un procès, de publicité négative ou d'autres

professionnel en exercice ramène le risque de mission à un niveau suffisamment faible, compte tenu des circonstances de la mission, pour pouvoir obtenir une assurance raisonnable comme fondement à l'expression d'une conclusion de forme positive. Le niveau de risque de mission d'assurance est plus élevé dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable du fait des différences dans la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants. Toutefois, dans une mission d'assurance limitée, l'incidence combinée de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de collecte d'éléments probants est au moins suffisante pour que le professionnel en exercice obtienne un niveau d'assurance valable comme fondement à l'expression d'une conclusion de forme négative. Pour être valable, le niveau d'assurance obtenu par le professionnel en exercice doit être tel qu'il augmentera vraisemblablement et de façon clairement non négligeable la confiance des utilisateurs visés à l'égard de l'information sur l'objet considéré.

49. En général, on considère que le risque de mission d'assurance est constitué des composantes suivantes, qui ne sont toutefois pas nécessairement présentes ou importantes dans toutes les missions d'assurance :

- a) le risque que l'information sur l'objet considéré comporte une ou plusieurs anomalies significatives, risque qui lui-même est composé de deux éléments :
 - i) le risque inhérent : possibilité que l'information sur l'objet considéré comporte une anomalie significative, dans l'hypothèse où il n'y aurait pas de contrôles y afférents;
 - ii) le risque lié au contrôle : risque qu'une anomalie significative qui pourrait se produire ne soit ni prévenue ni détectée et corrigée en temps voulu par les contrôles internes y afférents. Lorsque le risque lié au contrôle est pertinent pour l'objet considéré, il en subsiste toujours un certain niveau, en raison des limites inhérentes à la conception et au fonctionnement du contrôle interne;
- b) le risque de non-détection : risque que le professionnel en exercice ne détecte pas une anomalie significative existante.

Le degré de prise en compte de chacune de ces composantes par le professionnel en exercice dépend des circonstances de la mission, en particulier de la nature de l'objet considéré, et du fait qu'il s'agit d'une mission d'assurance raisonnable ou d'une mission d'assurance limitée.

Nature, calendrier et étendue des procédures de collecte d'éléments probants

50. La nature, le calendrier et l'étendue exacts des procédures de collecte d'éléments probants varie d'une mission à l'autre. En théorie, les variations possibles des procédures de collecte des éléments probants sont infinies. En pratique, toutefois, ces variations sont difficiles à communiquer clairement et sans ambiguïté. Le professionnel en exercice s'efforce de les communiquer avec clarté et sans ambiguïté en utilisant le mode d'expression convenant à une mission d'assurance raisonnable ou une mission d'assurance limitée¹⁰.

événements découlant de l'objet sur lequel porte le rapport. Ces risques ne font pas partie du risque de mission d'assurance.

10 Lorsque l'information sur l'objet considéré comporte plusieurs aspects, des conclusions distinctes peuvent être formulées pour chacun. Même si ces conclusions ne sont pas nécessairement toutes liées au même niveau de procédures de collecte d'éléments probants, chacune d'entre elles est exprimée sous la forme qui convient soit à une mission d'assurance raisonnable, soit à une mission d'assurance limitée.

51. La notion d'«assurance raisonnable» est liée au cumul des éléments probants nécessaires pour que le professionnel en exercice puisse aboutir à une conclusion quant à l'information sur l'objet considéré prise dans son ensemble. Pour être en mesure d'exprimer la conclusion de forme positive requise dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen d'un processus de mission itératif et systématique qui consiste :
- a) à acquérir une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission, ce qui, pour certains objets considérés, comporte l'acquisition d'une compréhension du contrôle interne;
 - b) en se fondant sur cette compréhension, à évaluer les risques que l'information sur l'objet considéré puisse comporter une ou plusieurs anomalies significatives;
 - c) à répondre à cette évaluation des risques, notamment en élaborant des réponses globales et en déterminant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures complémentaires à mettre en œuvre;
 - d) à mettre en œuvre des procédures complémentaires clairement liées aux risques identifiés, faisant appel à une combinaison d'inspections, d'observations physiques, de demandes de confirmation, de contrôles arithmétiques, de réexecutions, de procédures analytiques et de demandes d'informations. Ces procédures complémentaires comportent des procédures de corroboration, y compris, le cas échéant, l'obtention d'informations corroborantes auprès de sources indépendantes de la partie responsable et, selon la nature de l'objet considéré, des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles;
 - e) à évaluer si les éléments probants sont suffisants et appropriés.
52. L'«assurance raisonnable» se situe au-dessous de l'assurance absolue. Ramener le risque de mission d'assurance à zéro n'est que très rarement faisable ou économiquement viable du fait de facteurs tels que les suivants :
- le fait que les tests portent sur une sélection d'éléments;
 - les limites inhérentes au contrôle interne;
 - le fait que bon nombre des éléments probants que peut obtenir le professionnel en exercice sont de nature convaincante plutôt que concluante;
 - l'intervention du jugement dans la collecte et l'évaluation des éléments probants et dans la formation de conclusions basées sur ces éléments probants;
 - dans certains cas, les caractéristiques de l'objet considéré lorsque celui-ci est évalué ou mesuré au regard des critères identifiés.
53. La mission d'assurance raisonnable et la mission d'assurance limitée requièrent l'une et l'autre la mise en œuvre de compétences et de techniques propres à ces missions ainsi que la collecte d'éléments probants suffisants et appropriés dans le cadre d'un processus de mission itératif et systématique comprenant l'acquisition d'une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission. Dans une mission d'assurance limitée, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre pour collecter les éléments probants suffisants et appropriés sont toutefois limités de façon délibérée par rapport à ce qu'ils sont dans une mission d'assurance raisonnable. Il peut exister, pour certains objets considérés, des prises de position spécifiques fournissant des indications sur les procédures de collecte d'éléments probants suffisants et appropriés dans une mission d'assurance limitée. Par exemple, la norme ISRE 2400, «Engagements to Review Financial Statements», indique que

les éléments probants suffisants et appropriés pour les examens d'états financiers s'obtiennent principalement au moyen de procédures analytiques et de demandes d'informations. En l'absence de prises de position pertinentes, les procédures de collecte d'éléments probants suffisants et appropriés varient selon les circonstances de la mission, notamment de l'objet considéré, et des besoins des utilisateurs visés et de la partie ayant fait appel aux services du professionnel en exercice, ainsi que des contraintes pertinentes de temps et de coût. Tant dans une mission d'assurance limitée que dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice qui prend connaissance d'un point qui l'amène à se demander si une modification significative devrait être apportée à l'information sur l'objet considéré devra éclaircir ce point en mettant en œuvre suffisamment d'autres procédures pour être en mesure de faire rapport.

Quantité et qualité des éléments probants disponibles

54. La quantité ou la qualité des éléments probants disponibles dépend :
- a) des caractéristiques de l'objet considéré et de l'information sur l'objet considéré. Par exemple, il faut s'attendre à trouver moins d'éléments probants objectifs pour des informations prospectives que pour des informations historiques (voir le paragraphe 32);
 - b) des circonstances de la mission autres que les caractéristiques de l'objet considéré lorsque des éléments probants dont on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'ils existent ne sont pas disponibles à cause, par exemple, de la date de nomination du professionnel en exercice, de la politique de conservation des archives d'une entité ou d'une restriction imposée par la partie responsable.

Habituellement, les éléments probants disponibles sont de nature convaincante plutôt que concluante.

55. Il ne convient pas d'exprimer une conclusion sans réserve, dans l'un ou l'autre type de mission d'assurance, en cas de limitation significative de l'étendue des travaux du professionnel en exercice, c'est-à-dire quand :
- a) soit les circonstances empêchent le professionnel en exercice d'obtenir les éléments probants nécessaires pour ramener le risque de mission au niveau approprié;
 - b) soit la partie responsable ou la partie ayant fait appel aux services du professionnel en exercice impose à ce dernier une restriction qui l'empêche d'obtenir les éléments probants nécessaires pour ramener le risque de mission au niveau approprié.

Rapport de mission d'assurance

56. Le professionnel en exercice délivre un rapport écrit contenant une conclusion qui exprime l'assurance obtenue quant à l'information sur l'objet considéré. Les normes ISA, ISRE et ISAE établissent les éléments de base des rapports de mission d'assurance. De plus, le professionnel en exercice tient compte de ses autres responsabilités en matière de rapport, notamment celles de communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il convient de le faire.
57. Dans une mission basée sur des assertions, le libellé de la conclusion du professionnel en exercice peut :
- a) soit faire référence à l'assertion de la partie responsable (par exemple : «À notre avis, l'assertion *de la partie responsable* selon laquelle le contrôle interne est efficace, dans tous ses aspects significatifs, selon les *critères XYZ*, donne une image fidèle»);

- b) soit faire référence directement à l'objet considéré et aux critères (par exemple : «À notre avis, le contrôle interne est efficace, dans tous ses aspects significatifs, selon les *critères XYZ*»).

Dans une mission d'appréciation directe, le libellé de la conclusion du professionnel en exercice fait référence directement à l'objet considéré et aux critères.

58. Dans une mission d'assurance raisonnable, le professionnel en exercice exprime sa conclusion sous une forme positive, par exemple : «À notre avis, le contrôle interne est efficace, dans tous ses aspects significatifs, selon les *critères XYZ*.» Ce mode d'expression transmet une «assurance raisonnable». Ayant mis en œuvre les procédures de collecte d'éléments probants dont la nature, le calendrier et l'étendue étaient raisonnables compte tenu des caractéristiques de l'objet considéré et des autres circonstances pertinentes de la mission décrites dans le rapport de mission d'assurance, le professionnel en exercice a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque de mission à un niveau suffisamment faible.
59. Dans une mission d'assurance limitée, le professionnel en exercice exprime sa conclusion sous une forme négative, par exemple : «Au cours de nos travaux, décrits dans le présent rapport, nous n'avons rien relevé qui nous porte à croire que le contrôle interne n'est pas efficace, dans tous ses aspects significatifs, selon les *critères XYZ*.» Ce mode d'expression transmet un niveau d'«assurance limitée» qui est proportionnel au niveau des procédures de collecte d'éléments probants appliquées par le professionnel en exercice compte tenu des caractéristiques de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission décrites dans le rapport de mission d'assurance.
60. Dans l'un et l'autre type de mission d'assurance, le professionnel en exercice n'exprime pas une conclusion sans réserve lorsque les circonstances suivantes existent et que, selon son jugement, l'incidence du problème est ou pourrait être significative :
- a) il existe une limitation de l'étendue des travaux du professionnel en exercice (voir le paragraphe 55). Selon le caractère significatif et le degré plus ou moins généralisé de la limitation, le professionnel en exercice exprime alors une conclusion avec réserve ou formule une impossibilité d'exprimer une conclusion. Dans certains cas, le professionnel en exercice envisage de démissionner;
- b) dans les cas où :
- i) soit la conclusion du professionnel en exercice fait référence à l'assertion de la partie responsable et cette assertion ne donne pas, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle,
- ii) soit la conclusion du professionnel en exercice fait référence directement à l'objet considéré et aux critères, et l'information sur l'objet considéré comporte une ou plusieurs anomalies significatives¹¹,

11 Dans les missions d'appréciation directe où l'information sur l'objet considéré n'est présentée que dans la conclusion du professionnel en exercice, si le professionnel en exercice conclut que l'objet en question n'est pas conforme aux critères dans tous ses aspects significatifs et écrit par exemple : «À notre avis, à l'exception de [...], le contrôle interne est efficace, dans tous ses aspects significatifs, selon les *critères XYZ*», cette conclusion est également considérée comme une conclusion avec réserve (ou une conclusion défavorable, selon le cas).

le professionnel en exercice exprime une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, selon le caractère significatif et le degré plus ou moins généralisé du problème;

- c) si l'on s'aperçoit après l'acceptation de la mission que les critères n'étaient pas appropriés ou que l'objet considéré ne se prêtait pas à une mission d'assurance, le professionnel en exercice formule :
- i) soit une conclusion avec réserve ou une conclusion défavorable, selon le caractère significatif ou le degré plus ou moins généralisé du problème, s'il est probable que le caractère inapproprié des critères ou de l'objet considéré induira en erreur les utilisateurs visés,
 - ii) soit une conclusion avec réserve ou une impossibilité d'exprimer une conclusion, selon le caractère significatif ou le degré plus ou moins généralisé du problème, dans les autres cas.

Dans certains cas, le professionnel en exercice envisage de démissionner.

Utilisation inappropriée du nom du professionnel en exercice

61. Le professionnel en exercice est associé à un objet considéré lorsqu'il a délivré un rapport sur l'information se rapportant à cet objet ou a consenti à ce que l'on mentionne son nom en qualité de professionnel à propos de cet objet. S'il n'existe pas d'association de ce genre, les tiers ne peuvent d'aucune façon présumer que la responsabilité du professionnel en exercice est engagée. Si le professionnel en exercice apprend qu'une partie associe son nom de façon inappropriée à un objet considéré, il demande à cette partie de cesser de le faire. Le professionnel en exercice se demande aussi quelles autres mesures peuvent être nécessaires, par exemple informer tout tiers utilisateur connu de l'utilisation inappropriée de son nom ou obtenir un avis juridique.

Applicabilité pour le secteur public

1. *Le Cadre est pertinent pour tous les professionnels comptables du secteur public qui sont indépendants de l'entité pour laquelle ils réalisent des missions d'assurance. Lorsque des professionnels comptables du secteur public ne sont pas indépendants de l'entité pour laquelle ils réalisent une mission d'assurance, il leur faut suivre les indications de la note 1.*

Annexe

Différences entre les missions d'assurance raisonnable et les missions d'assurance limitée

La présente annexe décrit les différences entre les missions d'assurance raisonnable et les missions d'assurance limitée dont il est question dans le Cadre (voir en particulier les paragraphes mentionnés).

Type de mission	Objectif	Procédures de collecte d'éléments probants ¹²	Rapport de mission d'assurance
Mission d'assurance raisonnable	Ramener le risque de mission d'assurance à un niveau suffisamment faible dans les circonstances de la mission pour permettre l'expression d'une assurance sous forme positive dans la conclusion du professionnel en exercice (paragraphe 11)	<p>Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au moyen d'un processus de mission systématique qui consiste :</p> <ul style="list-style-type: none"> • à acquérir une compréhension des circonstances de la mission; • à évaluer les risques; • à répondre à l'évaluation des risques; • à mettre en œuvre des procédures complémentaires faisant appel à une combinaison d'inspections, d'observations physiques, de confirmations, de contrôles arithmétiques, de réexecutions, de procédures analytiques et de demandes d'informations. Ces procédures complémentaires 	Description des circonstances de la mission et expression d'une conclusion sous forme positive (paragraphe 58)

12 Une analyse détaillée des exigences en matière de collecte des éléments probants n'est possible dans le cadre des normes ISAE que pour des objets spécifiques.

Type de mission	Objectif	Procédures de collecte d'éléments probants ¹²	Rapport de mission d'assurance
		<p>comportent des procédures de corroboration, y compris, le cas échéant, l'obtention d'informations corroborantes et, selon la nature de l'objet considéré, des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles;</p> <ul style="list-style-type: none"> à évaluer si les éléments probants sont suffisants et appropriés (paragraphe 51 et 52) 	
Mission d'assurance limitée	<p>Ramener le risque de mission à un niveau acceptable dans les circonstances de la mission, mais plus élevé que pour une mission d'assurance raisonnable, qui permet l'expression d'une assurance sous forme négative dans la conclusion du professionnel en exercice (paragraphe 11)</p>	<p>Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés au moyen d'un processus de mission systématique comprenant l'acquisition d'une compréhension de l'objet considéré et des autres circonstances de la mission, mais dans lequel les procédures sont délibérément limitées par rapport à ce qu'elles seraient dans une mission d'assurance raisonnable (paragraphe 53)</p>	<p>Description des circonstances de la mission et expression d'une conclusion sous forme négative (paragraphe 59)</p>