
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 200**

**Objectifs généraux de l'auditeur indépendant
et réalisation d'un audit conforme aux
Normes internationales d'audit**

This International Standard on Auditing (ISA) 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 200, «Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et réalisation d’un audit conforme aux normes internationales d’audit», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 200, «Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et réalisation d’un audit conforme aux normes internationales d’audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.” Numéro ISBN : 978-1-934779-98-9.

Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	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
Exigences	
Règles déontologiques relatives à un audit d'états financiers	14
Esprit critique	15
Jugement professionnel	16
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	17
Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA	18-24
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
L'audit d'états financiers	A1-A13
Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers	A14-A17
Esprit critique	A18-A22
Jugement professionnel	A23-A27
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	A28-A52
Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA	A53-A76

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) porte sur les responsabilités générales de l'auditeur indépendant qui réalise un audit d'états financiers conformément aux normes ISA. Plus précisément, elle expose les objectifs généraux de l'auditeur indépendant et décrit la nature et l'étendue d'un audit conçu pour permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Elle décrit également le champ d'application, l'autorité et la structure des normes ISA et contient des exigences qui définissent les responsabilités générales qui incombent à l'auditeur indépendant dans tous les audits, dont l'obligation de se conformer aux normes ISA. L'«auditeur» s'entend ci-après de l'«auditeur indépendant».

2. Les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur. Lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Les normes ISA ne traitent pas des responsabilités que peuvent imposer à l'auditeur des textes légaux, réglementaires ou autres dans le contexte, par exemple, de placements de titres dans le public. De telles responsabilités peuvent différer de celles qui sont définies dans les normes ISA. Par conséquent, même s'il se peut que l'auditeur trouve certains aspects des normes ISA utiles dans de telles circonstances, il lui incombe de s'assurer qu'il est en conformité avec l'ensemble de ses obligations légales, réglementaires et professionnelles.

L'audit d'états financiers

3. L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^a conformément au référentiel. Un audit réalisé conformément aux normes ISA et aux règles de déontologie pertinentes permet à l'auditeur de se former une telle opinion. (Réf. : par. A1)
4. Les états financiers faisant l'objet de l'audit émanent de l'entité et ils sont préparés par la direction de l'entité sous la surveillance des responsables de la gouvernance. Les normes ISA n'imposent pas de responsabilités à la direction ni aux responsables de la gouvernance et elles n'ont pas préséance sur les textes légaux et réglementaires régissant leurs responsabilités. Néanmoins, la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu avoir certaines responsabilités qui sont fondamentales pour la réalisation de l'audit. L'audit des états financiers ne dégage pas la direction ni les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités. (Réf. : par. A2 à A11)
5. Les normes ISA exigent de l'auditeur que, pour fonder son opinion, il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance. Ce niveau est atteint lorsque l'auditeur a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible. Toutefois, l'assurance raisonnable ne correspond pas à un niveau absolu d'assurance, en raison de limites inhérentes à l'audit qui font que la plupart des éléments probants sur

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

- lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. (Réf : par. A28 à A52)
6. L'auditeur applique le concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que pour évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en est, sur les états financiers¹. De façon générale, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci. Les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par la perception qu'a l'auditeur des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers ou par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie, ou encore par une combinaison de ces deux facteurs. Du fait que l'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur n'est pas responsable de la détection des anomalies qui ne sont pas significatives par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble.
7. Les normes ISA contiennent des objectifs, des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont conçus pour aider l'auditeur à obtenir une assurance raisonnable. Elles exigent de l'auditeur qu'il exerce son jugement professionnel et fasse preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et, entre autres :
- qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, en se fondant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne;
 - qu'il obtienne, en concevant et en mettant en oeuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques, des éléments probants suffisants et appropriés indiquant s'il existe des anomalies significatives;
 - qu'il se forme une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.
8. La forme de l'opinion exprimée par l'auditeur sera fonction du référentiel d'information financière applicable ainsi que, le cas échéant, des textes légaux ou réglementaires applicables. (Réf : par. A12 et A13)
9. L'auditeur peut également avoir, envers les utilisateurs, la direction, les responsables de la gouvernance ou des tiers à l'entité, d'autres responsabilités en matière de communication et de rapport relativement à des questions apparues au cours de l'audit. Ces responsabilités peuvent découler des normes ISA ou des textes légaux ou réglementaires applicables².

¹ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», et norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit».

² Voir, par exemple, la norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», ou le paragraphe 43 de la norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs généraux de l'auditeur

11. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux :
- a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations.
12. Dans tous les cas où il est impossible d'obtenir cette assurance raisonnable et où l'expression d'une opinion avec réserve dans le rapport de l'auditeur est insuffisante dans les circonstances pour faire rapport aux utilisateurs visés par les états financiers, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, ou qu'il démissionne (ou se démette de ses fonctions³), dans la mesure où il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Définitions

13. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «référentiel d'information financière applicable», le référentiel d'information financière adopté par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance pour la préparation des états financiers, qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif de ses états financiers, ou obligatoire de par les textes légaux ou réglementaires.
- Le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :
- i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel,
 - ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.
- Le terme «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il

³ Dans les normes ISA, seul le terme «démissionner» est utilisé.

est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus;

- b) «éléments probants», les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que d'autres informations. Dans les normes ISA :
 - i) le «caractère suffisant» s'entend de la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur des risques d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis,
 - ii) le «caractère approprié» s'entend de la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur;
- c) «risque d'audit», le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection;
- d) «auditeur», la ou les personnes réalisant l'audit, habituellement l'associé responsable de la mission ou d'autres membres de l'équipe de mission ou encore, le cas échéant, le cabinet. Lorsqu'une norme ISA vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, elle utilise le terme d'«associé responsable de la mission» et non celui d'«auditeur». Les termes «associé responsable de la mission» et «cabinet» s'entendent, le cas échéant, de leurs homologues respectifs dans le secteur public;
- e) «risque de non-détection», le risque que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible ne lui permettent pas de détecter une anomalie existante et susceptible d'être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies;
- f) «états financiers», une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Les notes annexes comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme «états financiers» désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable, mais au singulier il peut également désigner un seul état;
- g) «informations financières historiques», informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques

survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments dans le passé;

- h) «direction», la ou les personnes à la tête d'une entité et ayant la responsabilité de la gestion de ses activités. Dans certaines entités de certains pays, la direction comprend tout ou partie des responsables de la gouvernance, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant;
- i) «anomalie», un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes.

Dans les cas où l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^b, les anomalies comprennent également les corrections que l'auditeur juge nécessaire d'apporter aux montants, au classement, à la présentation ou aux informations fournies afin que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle;

- j) «postulat de départ pour la réalisation d'un audit, en ce qui concerne les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance», le principe voulant que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont certaines responsabilités qui sont fondamentales pour la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA, à savoir :
 - i) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle,
 - ii) la responsabilité du contrôle interne qu'ils considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs,
 - iii) la responsabilité de fournir à l'auditeur :
 - a. un accès à toutes les informations dont ils ont connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,
 - b. les informations additionnelles que l'auditeur peut leur demander aux fins de l'audit,
 - c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.

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

Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, le sous-alinéa i) ci-dessus peut se formuler ainsi : «préparer et présenter les états financiers de façon à ce qu'ils donnent une image fidèle^c, conformément au référentiel d'information financière».

Le «postulat de départ», sans autre précision, s'entend du «postulat de départ pour la réalisation d'un audit, en ce qui concerne les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance»;

- k) «jugement professionnel», la mise en œuvre par l'auditeur des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes d'audit, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'audit en cours;
- l) «esprit critique», une attitude qui implique de faire preuve de scepticisme, d'être attentif aux états de fait pouvant éventuellement dénoter des anomalies, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de n'accepter aucun élément probant sans s'interroger d'abord sur sa valeur;
- m) «assurance raisonnable», dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau d'assurance élevé, mais non absolu;
- n) «risque d'anomalies significatives», le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :
 - i) «risque inhérent», la possibilité qu'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant prise en considération des contrôles y afférents,
 - ii) «risque lié au contrôle», le risque qu'une anomalie qui pourrait se produire au niveau d'une assertion portant sur une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir 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) «responsables de la gouvernance», la ou les personnes physiques ou morales (par exemple une personne morale agissant comme fiduciaire) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Cette responsabilité s'étend à la surveillance du processus d'information financière. Dans certaines entités de certains pays, les responsables de la gouvernance peuvent comprendre des cadres dirigeants, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance d'une entité du secteur privé ou public qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.

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

Exigences

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

14. L'auditeur doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Réf. : par. A14 à A17)

Esprit critique

15. L'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit, en étant conscient que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les états financiers. (Réf. : par. A18 à A22)

Jugement professionnel

16. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers. (Réf. : par. A23 à A27)

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

17. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et être ainsi en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Réf. : par. A28 à A52)

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Respect des normes ISA pertinentes pour l'audit

18. L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Pour qu'une norme ISA soit pertinente pour un audit, il faut, d'une part, qu'elle soit en vigueur et, d'autre part, que la situation visée par la norme existe. (Réf. : par. A53 à A57)
19. L'auditeur doit avoir acquis une compréhension de l'intégralité du texte d'une norme ISA, y compris ses modalités d'application et autres commentaires explicatifs, pour en comprendre les objectifs et en appliquer correctement les exigences. (Réf. : par. A58 à A66)
20. Pour pouvoir se déclarer en conformité avec les normes ISA dans son rapport, l'auditeur doit s'être conformé aux exigences de la présente norme ISA et de toutes les autres normes ISA pertinentes pour son audit.

Objectifs particuliers des différentes normes ISA

21. Afin d'atteindre ses objectifs généraux, l'auditeur doit, dans la planification et la réalisation de son audit, se reporter aux objectifs particuliers des normes ISA pertinentes, en tenant compte des interrelations entre les différentes normes ISA, pour : (Réf. : par. A67 à A69)
- a) déterminer s'il lui faut mettre en oeuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA pour atteindre les objectifs particuliers de celles-ci; (Réf. : par. A70);
 - b) évaluer si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés. (Réf. : par. A71)

Conformité aux exigences pertinentes

22. Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier :
- a) la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente;
 - b) une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. (Réf. : par. A72 et A73)
23. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA. L'auditeur doit alors mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence. Les seuls cas où il est prévu que l'auditeur pourrait avoir à déroger à une exigence pertinente sont ceux où une disposition exige la mise en oeuvre d'une procédure précise alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but visé par l'exigence. (Réf. : par. A74)

Incapacité d'atteindre un objectif

24. Lorsqu'un objectif particulier défini dans une norme ISA pertinente ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cela l'empêche d'atteindre ses objectifs généraux et, par conséquent, l'oblige, selon les normes ISA, à exprimer une opinion modifiée ou à démissionner (lorsqu'il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires). L'incapacité d'atteindre un objectif constitue une question importante qu'il faut consigner en dossier conformément à la norme ISA 230⁴. (Réf. : par. A75 et A76)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

L'audit d'états financiers

Étendue de l'audit (Réf. : par. 3)

- A1. L'opinion que l'auditeur exprime sur les états financiers consiste à indiquer si ceux-ci ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Une telle opinion est commune à tous les audits d'états financiers. En conséquence, l'opinion de l'auditeur ne fournit pas l'assurance, par exemple, que l'entité sera viable dans l'avenir ni que la direction a géré les affaires de l'entité avec efficacité ou efficacie. Dans certains pays, toutefois, il se peut que les textes légaux ou réglementaires applicables obligent les auditeurs à exprimer des opinions sur d'autres points particuliers, tels que l'efficacité du contrôle interne ou la cohérence avec les états financiers d'un rapport de gestion séparé de la direction. Même si les normes ISA contiennent des exigences et des indications concernant de tels sujets dans la mesure où ils sont utiles à la formation d'une opinion sur les états financiers, l'auditeur qui aurait comme responsabilité additionnelle d'exprimer des opinions sur de tels points particuliers serait tenu d'effectuer des travaux supplémentaires.

⁴ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», alinéa 8 c).

Préparation des états financiers (Réf. : par. 4)

- A2. Il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires définissent les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance en matière d'information financière. Toutefois, l'étendue de ces responsabilités ou leur nature peuvent différer d'un pays à l'autre. En dépit de telles différences, la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat de départ que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont :
- a) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle;
 - b) la responsabilité du contrôle interne qu'ils considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
 - c) la responsabilité de fournir à l'auditeur :
 - i) un accès à toutes les informations dont ils ont connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,
 - ii) les informations additionnelles que celui-ci peut leur demander aux fins de l'audit,
 - iii) un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.
- A3. La préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance exige :
- d'identifier le référentiel d'information financière applicable, compte tenu des textes légaux ou réglementaires pertinents;
 - de préparer des états financiers conformes à ce référentiel;
 - d'inclure une description adéquate de ce référentiel dans les états financiers.
- La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle exerce son jugement pour établir des estimations comptables raisonnables dans les circonstances ainsi que pour sélectionner et appliquer des méthodes comptables appropriées. Lorsqu'elle pose de tels jugements, la direction tient compte du référentiel d'information financière applicable.
- A4. Les états financiers peuvent être préparés selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre :
- aux besoins communs d'information financière 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 d'information financière applicable comprend souvent des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrites par des textes légaux ou réglementaires. Dans certains cas, le référentiel d'information financière peut comprendre à la fois des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu et des exigences prévues dans des textes légaux ou réglementaires. D'autres sources peuvent fournir des précisions sur les modalités d'application du référentiel d'information financière applicable. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut englober ces sources, et même se composer uniquement d'elles. Ces sources peuvent comprendre notamment :
- le cadre juridique et déontologique, y compris les lois, les règlements, la jurisprudence et les règles de déontologie professionnelle qui se rapportent à la comptabilité;
 - les interprétations comptables, revêtues d'un degré d'autorité variable, publiées par des organismes normalisateurs, professionnels ou de réglementation;
 - les avis, revêtus d'un degré d'autorité variable, sur des problèmes nouveaux en comptabilité, publiés par des organismes normalisateurs, professionnels ou de réglementation;
 - les pratiques générales ou sectorielles largement reconnues et répandues;
 - la doctrine comptable.
- S'il existe des contradictions entre le référentiel d'information financière et les sources qui fournissent des précisions sur ses modalités d'application ou bien entre les différentes sources qui composent le référentiel d'information financière, la source revêtue de l'autorité la plus haute prévaut.
- A6. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers. Même si le référentiel ne précise pas toujours, pour tous les types d'opérations ou d'événements, le traitement comptable à appliquer ou les informations à fournir, il énonce ordinairement des principes suffisamment larges pour permettre l'élaboration et l'application de méthodes comptables qui soient compatibles avec les concepts qui sous-tendent les exigences du référentiel.
- A7. Certains référentiels d'information financière reposent sur le principe d'image fidèle et d'autres sur l'obligation de conformité. Les référentiels d'information financière qui se composent principalement de normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes destinées à être utilisées par les entités pour la préparation d'états financiers à usage général sont souvent conçus dans le but d'aboutir à une image ou présentation fidèle; c'est notamment le cas des Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).
- A8. La définition d'un jeu complet d'états financiers varie également selon les exigences du référentiel d'information financière applicable. Selon de nombreux référentiels, les états financiers sont destinés à fournir des informations sur la

situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. En pareil cas, un jeu complet d'états financiers comprendra un bilan, un état du résultat, un état des variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie ainsi que des notes annexes. En revanche, selon d'autres référentiels d'information financière, un état financier unique assorti de notes pourrait constituer un jeu complet d'états financiers :

- par exemple, la norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) «Informations financières selon la méthode de la comptabilité de caisse», publiée par le Conseil des normes internationales du secteur public (IPSASB), stipule que l'état financier essentiel pour une entité du secteur public qui prépare ses états financiers selon cette norme IPSAS est un état des entrées et des sorties de trésorerie;
- voici d'autres exemples d'états financiers uniques, dont chacun comprendrait des notes annexes :
 - o bilan,
 - o état du résultat,
 - o état des résultats non distribués,
 - o tableau des flux de trésorerie,
 - o état de la situation financière sans les capitaux propres,
 - o état des variations des capitaux propres,
 - o état des produits et des charges
 - o état du résultat par ligne de produits.

A9. La norme ISA 210 définit des exigences et contient des indications concernant la façon de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable⁵. La norme ISA 800 traite des points particuliers à prendre en considération dans le cas d'états financiers préparés selon un référentiel à usage particulier⁶.

A10. En raison de l'importance du postulat de départ pour la réalisation d'un audit, il est exigé de l'auditeur qu'il obtienne de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, confirmation qu'ils reconnaissent et comprennent qu'ils ont les responsabilités énoncées au paragraphe A2, cette confirmation étant une condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit⁷.

Considérations propres aux audits du secteur public

A11. Il peut arriver que les missions d'audit d'états financiers des entités du secteur public soient plus larges que celles concernant d'autres entités. Par conséquent, le postulat de départ relatif aux responsabilités de la direction sur lequel repose la réalisation d'un audit d'états financiers d'une entité du secteur public peut

⁵ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

⁶ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières», paragraphe 8.

⁷ Norme ISA 210, alinéa 6 b).

englober des responsabilités supplémentaires, telles que la responsabilité pour certaines opérations ou certains événements conformément à des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité⁸.

Forme de l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 8)

A12. L'opinion exprimée par l'auditeur indique si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. La forme que prend cette opinion, toutefois, varie selon le référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, les textes légaux ou réglementaires applicables. La plupart des référentiels d'information financière comprennent des exigences relatives à la présentation des états financiers; en pareil cas, la *préparation* des états financiers conformément au référentiel d'information financière englobe leur *présentation*.

A13. Lorsque le référentiel d'information financière applicable repose sur le principe d'image fidèle, comme c'est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion exigée par les normes ISA consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^d. Lorsque le référentiel d'information financière repose sur l'obligation de conformité, l'opinion exigée de l'auditeur consiste à indiquer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel. Sauf mention expresse contraire, dans les normes ISA, l'expression «opinion de l'auditeur» vise les deux formes d'opinion.

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers (Réf. : par. 14)

A14. L'auditeur est soumis aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement les parties A et B du «Code de déontologie des professionnels comptables» de l'International Federation of Accountants (le «Code de l'IFAC») relatives à l'audit d'états financiers, de pair avec les exigences plus strictes propres à chaque pays.

A15. La partie A du Code de l'IFAC établit les principes fondamentaux d'éthique professionnelle auxquels l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers est tenu de se conformer et elle fournit un cadre conceptuel permettant d'appliquer ces principes. Voici quels sont ces principes fondamentaux :

- a) intégrité;
- b) objectivité;
- c) compétence et diligence professionnelles;
- d) confidentialité;
- e) comportement professionnel.

⁸ Voir le paragraphe A57.

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

La partie B du Code de l'IFAC indique comment appliquer le cadre conceptuel à des situations précises.

- A16. Dans le cas d'une mission d'audit, il est d'intérêt public et, par conséquent, exigé de l'auditeur par le Code de l'IFAC qu'il soit indépendant de l'entité faisant l'objet de l'audit. L'indépendance, au sens du Code de l'IFAC, comprend à la fois l'indépendance d'esprit et l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité préserve sa capacité à se former une opinion libre de toute influence. Elle renforce sa capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de conserver son esprit critique.
- A17. La norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1⁹ ou des exigences qui sont à tout le moins aussi rigoureuses¹⁰ traitent des responsabilités qui incombent au cabinet pour la mise en place et le maintien d'un système de contrôle qualité des missions d'audit. La ISQC 1 décrit les responsabilités qui incombent au cabinet pour l'établissement de politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que le cabinet et ses membres se conforment aux règles de déontologie pertinentes, y compris les règles d'indépendance¹¹. La norme ISA 220 décrit les responsabilités de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes. Il s'agit notamment pour lui de demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de non-respect des règles de déontologie pertinentes par les membres de l'équipe de mission, de déterminer les mesures qui s'imposent si jamais il prend connaissance de faits qui indiquent que des membres de l'équipe de mission ne se sont pas conformés aux règles de déontologie pertinentes et de tirer une conclusion quant au respect ou non des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit¹². La norme ISA 220 reconnaît que l'équipe de mission est en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet pour s'acquitter de ses responsabilités quant au respect des procédures de contrôle qualité applicables à la mission dont elle est chargée, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties.

Esprit critique (Réf. : par. 15)

- A18. Faire preuve d'esprit critique consiste notamment à être attentif, par exemple :
- aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis;
 - aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants;
 - aux conditions qui peuvent être l'indice d'une fraude éventuelle;
 - aux situations qui semblent indiquer qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit en plus de celles qu'exigent les normes ISA.

⁹ Norme ISQC, «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes».

¹⁰ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphe 2.

¹¹ Norme ISQC 1, paragraphes 20 à 25.

¹² Norme ISA 220, paragraphes 9 à 12.

- A19. Il est nécessaire que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique tout au long de l'audit afin de pouvoir, par exemple, réduire les risques :
- de ne pas déceler des situations inhabituelles;
 - de tirer des conclusions trop générales des observations faites durant l'audit;
 - de s'appuyer sur de mauvaises hypothèses pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.
- A20. L'esprit critique est indispensable à une appréciation critique des éléments probants. Une telle appréciation critique consiste notamment à remettre en question les éléments probants contradictoires ainsi que la fiabilité des documents, des réponses aux demandes d'informations et des autres renseignements obtenus de la direction et des responsables de la gouvernance. Elle consiste également à se demander si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés compte tenu des circonstances, par exemple dans le cas où, alors que des facteurs de risque de fraude sont présents, il existe un seul document, qui se prête par nature à la fraude, pour étayer un montant significatif des états financiers.
- A21. L'auditeur peut tenir les documents comptables et pièces justificatives pour authentiques à moins d'avoir des raisons de croire le contraire. Néanmoins, il est tenu de s'interroger sur la fiabilité des informations devant servir d'éléments probants¹³. En cas de doute sur la fiabilité d'informations, ou d'indices de fraude éventuelle (par exemple si des conditions repérées au cours de l'audit amènent l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à soupçonner que ses termes peuvent avoir été falsifiés), les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il procède à des investigations supplémentaires et détermine quelles modifications ou quels ajouts il faut apporter aux procédures d'audit pour résoudre le problème¹⁴.
- A22. On ne peut s'attendre à ce que l'auditeur fasse abstraction du jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. Néanmoins, ce n'est pas parce que l'auditeur pense que la direction et les responsables de la gouvernance sont honnêtes et intègres qu'il peut se dispenser de la nécessité de faire preuve d'esprit critique ou se satisfaire d'éléments probants non convaincants aux fins de l'obtention d'une assurance raisonnable.

Jugement professionnel (Réf. : par. 16)

- A23. Le jugement professionnel est essentiel à la bonne réalisation de l'audit. Cela s'explique du fait que l'interprétation des règles de déontologie pertinentes et des normes ISA, ainsi que les décisions éclairées qui sont exigées tout au long de l'audit, sont indissociables de l'appréciation des faits et des circonstances, par l'auditeur, sur la base de ses connaissances et de son expérience pertinentes. Le

¹³ Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphes 7 à 9.

¹⁴ Norme ISA 240, paragraphe 13, norme ISA 500, paragraphe 11 et norme ISA 505, «Confirmations externes», paragraphes 10, 11 et 16.

jugement professionnel est particulièrement nécessaire pour la prise de décisions concernant :

- le caractère significatif et le risque d'audit;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre pour satisfaire aux exigences des normes ISA et recueillir des éléments probants;
- l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis et de la nécessité ou non d'actions supplémentaires pour atteindre les objectifs des normes ISA et, du même coup, les objectifs généraux de l'auditeur;
- l'évaluation des jugements posés par la direction dans l'application du référentiel d'information financière applicable;
- les conclusions à tirer des éléments probants obtenus, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des estimations établies par la direction pour préparer les états financiers.

A24. Le trait distinctif du jugement professionnel attendu d'un auditeur consiste en ce qu'il est exercé par un auditeur qui possède une formation, des connaissances et une expérience qui ont contribué à lui permettre d'acquérir les compétences nécessaires pour poser des jugements raisonnables.

A25. L'exercice du jugement professionnel, en quelque cas particulier que ce soit, repose sur les faits et les circonstances connus de l'auditeur. Le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux au cours de l'audit, selon les exigences de la norme ISA 220¹⁵, tant au sein de l'équipe de mission qu'auprès de tiers, membres du cabinet ou non, au niveau approprié, aide l'auditeur à prendre des décisions éclairées et raisonnables.

A26. Le jugement professionnel peut être évalué selon que le jugement posé reflète une application judicieuse des principes d'audit et de comptabilité, qu'il est approprié compte tenu des faits et circonstances qui étaient connus de l'auditeur à la date de son rapport et qu'il est cohérent par rapport à ces faits et circonstances.

A27. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire tout au long de l'audit. Il est également nécessaire que les jugements posés soient bien documentés. À cet égard, l'auditeur est tenu de constituer une documentation suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, et n'ayant pas participé à la mission, de comprendre les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer des conclusions sur les questions importantes apparues au cours de l'audit¹⁶. Le jugement professionnel ne peut servir à justifier des décisions qui, par ailleurs, ne sont pas étayées par les faits et les circonstances relevés au cours de la mission ni par des éléments probants suffisants et appropriés.

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit (Réf. : par. 5 et 17)

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

¹⁵ Norme ISA 220, paragraphe 18.

¹⁶ Norme ISA, paragraphe 8.

- A28. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Ils sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures d'audit mises en oeuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours¹⁷) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites par un employé expert ou un tiers expert dont l'entité a retenu les services. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'informations (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est prise en compte par l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.
- A29. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Le caractère suffisant correspond à la dimension quantitative des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies (plus les risques seront élevés, 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). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A30. Le caractère approprié des éléments probants correspond à leur dimension qualitative, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.
- A31. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 500 et d'autres normes ISA pertinentes imposent des exigences supplémentaires et fournissent d'autres indications applicables tout au long de l'audit en ce qui concerne les points à prendre en considération pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Risque d'audit

¹⁷ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 9.

- A32. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques est fondée sur des procédures d'audit visant expressément à obtenir les informations nécessaires à cet effet ainsi que sur les éléments probants obtenus tout au long de l'audit. Elle relève plus du jugement professionnel que du domaine de la mesure de précision.
- A33. Le risque d'audit, au sens des normes ISA, ne comprend pas le risque que l'auditeur puisse exprimer l'opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors que ce n'est pas le cas. Ce risque est généralement négligeable. Par ailleurs, le terme «risque d'audit» est un terme technique lié au processus d'audit : il ne s'étend pas aux risques associés à l'exercice de la profession et auxquels l'auditeur est exposé, tels que les risques de pertes résultant d'un procès, de publicité négative ou de survenance d'autres événements pouvant découler d'un audit d'états financiers.

Risques d'anomalies significatives

- A34. Les risques d'anomalies significatives peuvent se situer à deux niveaux :
- au niveau des états financiers considérés globalement;
 - au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.
- A35. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers considérés globalement s'entendent des risques d'anomalies significatives qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions.
- A36. L'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir vise à permettre de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Grâce à ces éléments probants, l'auditeur est en mesure d'exprimer sur les états financiers une opinion présentant un risque d'audit suffisamment faible. Les auditeurs disposent de diverses approches pour atteindre l'objectif d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur peut utiliser un modèle qui exprime la relation générale entre les composantes du risque d'audit sous forme mathématique afin d'arriver à un niveau acceptable de risque de non-détection. Certains auditeurs trouvent un tel modèle utile pour planifier les procédures d'audit.
- A37. Le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions se décompose en deux volets : le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle sont des risques propres à l'entité; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.
- A38. Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et pour les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir qui s'y rapportent que pour d'autres. Par exemple, il peut être plus élevé dans le cas de calculs complexes ou de comptes comportant des montants provenant d'estimations comptables présentant une incertitude de mesure importante. Des facteurs externes à l'origine de certains risques d'entreprise peuvent également influencer sur

- le risque inhérent. Par exemple, l'évolution technologique peut rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Des facteurs caractérisant l'entité et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir peuvent également influencer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples possibles de tels facteurs.
- A39. Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction du contrôle interne nécessaire pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites qui lui sont inhérentes. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en oeuvre¹⁸.
- A40. En général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle, mais parlent plutôt d'une évaluation globale des «risques d'anomalies significatives». Cela dit, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée.
- A41. La norme ISA 315 définit des exigences et contient des indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Risque de non-détection

- A42. Pour un niveau de risque d'audit donné, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel aux risques d'anomalies significatives évalués au niveau des assertions. Par exemple, plus l'auditeur considère qu'il existe un risque d'anomalies significatives élevé, moins il peut accepter un risque élevé de non-détection et, par conséquent, plus les éléments probants dont il a besoin doivent être convaincants.

¹⁸ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphes 7 à 17.

A43. Le risque de non-détection est lié à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit qui, selon l'auditeur, ramèneront le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. Il est donc fonction de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en oeuvre par l'auditeur. Des précautions comme :

- une planification adéquate,
- le choix judicieux des membres de l'équipe affectée à la mission,
- l'exercice de l'esprit critique,
- la supervision et la revue des travaux d'audit réalisés,

contribuent à renforcer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en oeuvre et limitent la possibilité que l'auditeur choisisse une procédure d'audit inappropriée, applique de façon incorrecte une procédure d'audit appropriée ou interprète mal les résultats des travaux d'audit.

A44. La norme ISA 300¹⁹ et la norme ISA 330 définissent des exigences et contiennent des indications concernant la planification d'un audit d'états financiers et les réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques. Toutefois, du fait des limites inhérentes à l'audit, il est impossible d'éliminer le risque de non-détection; tout au plus est-il possible de le réduire. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque de non-détection.

Limites inhérentes à l'audit

A45. 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 sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Cela tient à des limites inhérentes à l'audit, qui font que la plupart des éléments probants sur lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. Les limites inhérentes à l'audit découlent :

- de la nature de l'information financière;
- de la nature des procédures d'audit;
- de la nécessité de réaliser l'audit dans un délai et à un coût raisonnables.

La nature de l'information financière

A46. La préparation des états financiers nécessite que la direction porte des jugements aux fins de l'application des exigences du référentiel d'information financière applicable aux faits et circonstances propres à l'entité. De plus, certains éléments des états financiers impliquent des décisions ou des appréciations subjectives ou encore un certain degré d'incertitude, et il peut y avoir tout un éventail d'interprétations ou de jugements qui soient acceptables. Par conséquent, certains éléments des états financiers sont caractérisés par un niveau inhérent de variabilité, que la mise en oeuvre de procédures d'audit supplémentaires ne peut éliminer. C'est souvent le cas, par exemple, de certaines estimations comptables. Néanmoins, les normes ISA exigent de l'auditeur qu'il s'interroge tout particulièrement sur le caractère raisonnable des estimations comptables compte tenu du référentiel d'information financière applicable et des informations y

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

afférentes fournies, ainsi que sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction²⁰.

Nature des procédures d'audit

A47. La capacité de l'auditeur à obtenir des éléments probants se heurte à des limites tant pratiques que juridiques. Par exemple :

- il existe une possibilité que les membres de la direction ou d'autres personnes, intentionnellement ou non, ne fournissent pas toutes les informations qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers ou qui ont été demandées par l'auditeur. En conséquence, l'auditeur ne peut pas être certain de l'exhaustivité des informations recueillies, même s'il a mis en oeuvre des procédures d'audit pour avoir l'assurance qu'il a obtenu toutes les informations pertinentes;
- la fraude peut impliquer des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés visant à la dissimuler. C'est pourquoi les procédures d'audit mises en oeuvre pour recueillir des éléments probants peuvent être inefficaces pour la détection d'une anomalie intentionnelle résultant, par exemple, d'une collusion pour falsifier des documents qui est susceptible d'amener l'auditeur à considérer que des éléments probants sont valides alors qu'ils ne le sont 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;
- l'audit n'est pas une enquête officielle sur des irrégularités présumées. Par conséquent, l'auditeur ne dispose d'aucune des attributions légales qui peuvent être nécessaires pour mener une telle enquête, telles que le pouvoir de perquisition.

Célérité et rapport coût-avantage en matière d'information financière

A48. Les questions de difficultés, de délais et de coûts ne justifient pas en soi que l'auditeur omette une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement, ni qu'il se satisfasse d'éléments probants qui ne sont pas convaincants. Une planification appropriée aide à prévoir suffisamment de temps et de ressources pour la réalisation de l'audit. Malgré cela, la pertinence de l'information et, partant, sa valeur tendent à diminuer au fil du temps et il faut par ailleurs trouver un équilibre entre la fiabilité de l'information et son coût. Cela est reconnu dans certains référentiels d'information financière (voir, par exemple, le «Cadre de préparation et de présentation des états financiers» de l'IASB). Les utilisateurs des états financiers s'attendent donc à ce que l'auditeur se forme une opinion sur les états financiers dans un délai et à un coût raisonnables, tout en reconnaissant qu'il est impossible, en pratique, d'examiner toutes les informations qui peuvent exister et de procéder à une analyse exhaustive de chacune d'elles

²⁰ Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», et norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphe 12.

comme si l'information était présumée erronée ou frauduleuse jusqu'à preuve du contraire.

A49. Il est donc nécessaire que l'auditeur :

- planifie l'audit afin qu'il soit réalisé de manière efficace;
- fasse porter l'effort d'audit sur les secteurs les plus exposés à des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, consacrant en conséquence moins d'efforts à d'autres secteurs;
- ait recours à des tests et à d'autres méthodes d'étude des populations pour rechercher des anomalies.

A50. Compte tenu des approches décrites au paragraphe A49, les normes ISA contiennent des exigences concernant la planification et la réalisation de l'audit, et imposent entre autres à l'auditeur :

- de mettre en oeuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes afin de disposer d'une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions²¹;
- de recourir à des tests et à d'autres méthodes d'étude de populations afin de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population étudiée²².

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

A51. Dans le cas de certaines assertions ou de certains facteurs, les effets possibles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont particulièrement importants. Voici des exemples de telles assertions ou de tels facteurs :

- la fraude, particulièrement lorsque la haute direction est impliquée ou en présence de collusion. Voir la norme ISA 240 pour de plus amples précisions;
- l'existence et l'exhaustivité des relations et opérations avec des parties liées. Voir la norme ISA 550²³ pour de plus amples précisions;
- la non-conformité à des textes légaux ou réglementaires. Voir la norme ISA 250²⁴ pour de plus amples précisions;
- les événements ou situations futurs qui pourraient mettre fin à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Voir la norme ISA 570²⁵ pour de plus amples précisions.

Les normes ISA pertinentes décrivent des procédures d'audit spécifiques qui contribuent à atténuer l'effet des limites inhérentes.

²¹ Norme ISA 315, paragraphes 5 à 10.

²² Norme ISA 330, norme ISA 500, norme ISA 520, «Procédures analytiques», et norme ISA 530, «Sondages en audit».

²³ Norme ISA 550, «Parties liées».

²⁴ Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers».

²⁵ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation».

A52. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA. En conséquence, la découverte ultérieure dans les états financiers d'une anomalie significative résultant de fraudes ou d'erreurs n'indique pas en soi que l'audit n'a pas été réalisé conformément aux normes ISA. Toutefois, les limitations inhérentes à l'audit ne justifient pas que l'auditeur se satisfasse d'éléments probants non convaincants. La réponse à la question de savoir si l'auditeur a réalisé un audit conforme aux normes ISA est fonction des procédures d'audit mises en oeuvre dans les circonstances, du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus en conséquence et de l'adéquation du rapport de l'auditeur par rapport à l'évaluation de ces éléments probants, compte tenu des objectifs généraux de l'auditeur.

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Nature des normes ISA (Réf. : par. 18)

- A53. Les normes ISA, prises dans leur ensemble, fixent le cadre normatif des travaux qu'effectue l'auditeur en vue d'atteindre ses objectifs généraux. Elles traitent des responsabilités générales de l'auditeur ainsi que des considérations supplémentaires de l'auditeur qui sont pertinentes lorsqu'il s'agit d'appliquer ces responsabilités à des sujets particuliers.
- A54. Le champ d'application, la date d'entrée en vigueur et toute limite particulière quant à l'application de la norme sont expressément indiqués dans chaque norme ISA. À moins d'une disposition expresse contraire figurant dans la norme ISA, l'auditeur est autorisé à appliquer celle-ci avant la date d'entrée en vigueur qui s'y trouve précisée.
- A55. Il peut être exigé de l'auditeur qui réalise un audit qu'il se conforme, en plus des normes ISA, à d'autres exigences légales ou réglementaires. Les normes ISA n'ont pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers. En cas de divergence entre de tels textes et les normes ISA, l'audit réalisé uniquement selon les textes légaux ou réglementaires ne sera pas automatiquement conforme aux normes ISA.
- A56. Il peut aussi arriver que l'auditeur réalise un audit à la fois selon les normes ISA et selon les normes d'un pays donné. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur, en plus de se conformer à chacune des normes ISA pertinentes pour l'audit, mette en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires en vue de se conformer aux normes pertinentes du pays en question.

Considérations propres aux audits dans le secteur public

- A57. Les normes ISA visent également les missions réalisées dans le secteur public. Toutefois, les termes et conditions du mandat d'audit ou les obligations qu'imposent, le cas échéant, aux entités du secteur public les textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité (tels que des directives ministérielles, des politiques gouvernementales ou des résolutions parlementaires), obligations susceptibles de déborder le cadre d'un audit d'états financiers conforme aux normes ISA, peuvent avoir une incidence sur les

responsabilités de l'auditeur du secteur public. Les normes ISA ne traitent pas de ces responsabilités additionnelles. Il peut, en revanche, en être question dans les prises de position de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) ou dans celles des normalisateurs nationaux, ou encore dans les recommandations des organismes d'audit gouvernementaux.

Contenu des normes ISA (Réf. : par. 19)

- A58. Outre des objectifs et des exigences (les exigences étant signalées dans les normes ISA par l'emploi du verbe «devoir»), une norme ISA contient des indications connexes sous la forme de modalités d'application et autres commentaires explicatifs. Elle peut également comporter des paragraphes d'introduction lorsqu'une mise en contexte est utile à une bonne compréhension de la norme, ainsi que des définitions. L'intégralité du texte d'une norme ISA est donc pertinente pour la compréhension des objectifs particuliers de la norme et une bonne application de ses exigences.
- A59. Les «modalités d'application et autres commentaires explicatifs» fournissent un complément d'explications sur les exigences de la norme ainsi que des indications de mise en oeuvre. Il se peut notamment que ces dispositions comportent :
- des précisions sur le sens ou la portée d'une exigence;
 - des exemples de procédures pouvant être appropriées dans les circonstances.
- Même si de telles indications n'imposent pas en soi d'exigences, elles sont utiles à une bonne application des exigences de la norme. Les «modalités d'application et autres commentaires explicatifs» peuvent également contenir des informations générales sur certains points dont traite la norme.
- A60. Les annexes font partie des «modalités d'application et autres commentaires explicatifs». La raison d'être et l'utilisation prévue d'une annexe sont expliquées dans le corps de la norme ISA à laquelle elle se rattache ou dans le titre et l'introduction de l'annexe elle-même.
- A61. Les paragraphes d'introduction peuvent comprendre, en cas de besoin, une description :
- du champ d'application de la norme ISA, y compris ses liens avec d'autres normes ISA;
 - de l'objet de la norme ISA;
 - des responsabilités respectives de l'auditeur et d'autres personnes relativement à l'objet de la norme ISA;
 - du contexte dans lequel la norme ISA s'inscrit.
- A62. Il peut arriver qu'une norme ISA précise, dans une partie distincte intitulée «définitions», le sens donné à certains termes dans les normes ISA. Ces définitions visent à faciliter l'application et l'interprétation uniformes des normes ISA, mais ne sont pas censées avoir préséance sur les définitions qui ont pu être établies à d'autres fins dans un texte légal, réglementaire ou autre. À moins d'indications contraires, les termes définis ont le même sens dans toutes les normes ISA. Le Glossaire des termes relatifs aux normes internationales diffusé

par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) dans le *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* publié par l'IFAC contient tous les termes définis dans les normes ISA. Il explique également d'autres termes utilisés dans les normes ISA, en vue de favoriser la cohérence et l'uniformité des interprétations et des traductions.

- A63. Lorsqu'il y a lieu, des considérations supplémentaires propres aux audits de petites entités et d'entités du secteur public sont comprises dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs de la norme ISA. Ces considérations supplémentaires facilitent l'application des exigences de la norme ISA lors de l'audit de telles entités. Elles n'ont toutefois pas pour effet de limiter ou de réduire la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer les exigences des normes ISA et de s'y conformer.

Considérations propres aux petites entités

- A64. Aux fins des considérations supplémentaires propres à l'audit de petites entités, le terme «petite entité» s'entend d'une entité qui possède généralement les caractéristiques qualitatives suivantes :

- 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 propriétaire de l'entité, à condition que son propriétaire présente les caractéristiques qualitatives pertinentes);
- b) une ou plusieurs des particularités suivantes :
 - i) des opérations classiques ou dénuées de complexité,
 - ii) une comptabilité simple,
 - iii) un nombre restreint de branches d'activité et de produits par branche d'activité,
 - iv) peu de contrôles internes,
 - v) un nombre restreint d'échelons de direction, ayant toutefois la responsabilité d'un large éventail de contrôles,
 - vi) des effectifs limités, dont beaucoup ont un large éventail de tâches.

Ces caractéristiques qualitatives ne constituent pas une liste exhaustive, elles ne sont pas l'apanage des petites entités et les petites entités ne les présentent pas nécessairement toutes.

- A65. Les considérations propres aux petites entités que contiennent les normes ISA ont été élaborées avant tout dans la perspective d'entités non cotées. Toutefois, certaines de ces considérations peuvent être utiles pour l'audit de petites entités cotées.

- A66. Dans les normes ISA, le propriétaire d'une petite entité qui participe à la gestion de l'entité au jour le jour est désigné par le terme «propriétaire-dirigeant».

Objectifs particuliers des différentes normes ISA (Réf. : par. 21)

- A67. Chaque norme ISA contient un ou plusieurs objectifs qui permettent de saisir le lien entre ses exigences et les objectifs généraux de l'auditeur. Ils servent à

- orienter l'auditeur vers le résultat visé par la norme ISA tout en étant assez précis pour l'aider :
- à comprendre les actions à exécuter et, au besoin, les modalités d'exécution appropriées;
 - à déterminer, le cas échéant, les actions supplémentaires qui s'imposent pour les atteindre dans les circonstances particulières de l'audit.
- A68. Il faut comprendre les objectifs à la lumière des objectifs généraux de l'auditeur énoncés au paragraphe 11 de la présente norme ISA. Tout comme c'est le cas pour les objectifs généraux de l'auditeur, la possibilité d'atteindre un objectif particulier est soumise aux limites inhérentes à l'audit.
- A69. La mise en oeuvre des objectifs des normes ISA exige de l'auditeur qu'il tienne compte des interrelations entre celles-ci. Cela tient au fait que, comme l'indique le paragraphe A53, les normes ISA traitent dans certains cas de responsabilités générales et, dans d'autres cas, de l'application de ces responsabilités à des sujets particuliers. Par exemple, la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il fasse constamment preuve d'esprit critique; cette exigence s'applique à tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit, mais elle n'est pas expressément répétée dans chaque norme ISA. À un niveau plus détaillé, les normes ISA 315 et 330 comprennent entre autres des objectifs et des exigences ayant trait respectivement aux responsabilités qui incombent à l'auditeur, d'une part, d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et, d'autre part, de concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à cette évaluation des risques; ces objectifs et exigences s'appliquent tout au long de l'audit. Il se peut qu'une norme ISA traitant d'un aspect particulier de l'audit (par exemple la norme ISA 540) s'étende sur la façon dont il convient d'appliquer les objectifs et les exigences de normes ISA telles que la norme ISA 315 ou la norme ISA 330 en rapport avec le sujet dont elle traite, mais sans les répéter. Ainsi, pour atteindre l'objectif particulier de la norme norme ISA 540, l'auditeur tient compte des objectifs et des exigences des autres normes ISA pertinentes.
- Détermination, au moyen des objectifs, de la nécessité de mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires (Réf. : alinéa 21 a))
- A70. Les exigences des normes ISA sont conçues pour permettre à l'auditeur d'en atteindre les objectifs particuliers et, du même coup, d'atteindre ses objectifs généraux. Une bonne application des exigences des normes ISA par l'auditeur est donc censée être suffisante pour lui permettre d'en atteindre les objectifs. Toutefois, comme les circonstances varient grandement d'une mission d'audit à l'autre et que les normes ISA ne sauraient prévoir toutes les circonstances, l'auditeur a la responsabilité de déterminer les procédures d'audit nécessaires pour satisfaire aux exigences des normes ISA et permettre d'en atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut y avoir des éléments particuliers qui imposent à l'auditeur de mettre en oeuvre des procédures en plus de celles qui sont exigées par les normes ISA, et ce, afin d'en atteindre les objectifs particuliers.

Évaluation, au regard des objectifs, du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis (Réf. : alinéa 21 b))

A71. L'auditeur est tenu d'évaluer, au regard des objectifs particuliers, si les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés dans l'optique de ses objectifs généraux. S'il conclut que non, il peut suivre une ou plusieurs des démarches suivantes pour satisfaire à l'exigence de l'alinéa 21 b) :

- évaluer s'il a obtenu, ou s'il obtiendra, des éléments probants complémentaires pertinents en se conformant aux exigences d'autres normes ISA;
- pousser plus loin les travaux effectués en application d'une ou de plusieurs exigences;
- mettre en oeuvre d'autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances.

Lorsqu'il s'attend à ce qu'aucune de ces démarches ne soit réaliste en pratique ou possible dans les circonstances, l'auditeur sera incapable de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et il est tenu par les normes ISA d'en déterminer l'incidence sur son rapport ou sur sa capacité à mener la mission à terme.

Respect des exigences pertinentes

Exigences pertinentes (Réf. : par. 22)

A72. Il peut se présenter des situations où une norme ISA (et, par conséquent, l'ensemble de ses exigences) ne soit pas pertinente. Par exemple, si l'entité n'a pas de fonction d'audit interne, aucune disposition de la norme ISA 610²⁶ n'est pertinente.

A73. Il se peut qu'une norme ISA pertinente contienne certaines exigences dont l'application est conditionnelle. Une exigence de ce genre est pertinente dès lors que la condition requise pour que l'exigence s'applique est présente. De façon générale, le caractère conditionnel d'une exigence est soit explicite, soit implicite. Ainsi, par exemple :

- l'exigence qui impose à l'auditeur de modifier son opinion en cas de limitation de l'étendue des travaux²⁷ constitue une exigence conditionnelle explicite;
- l'exigence qui impose à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées dans le contrôle interne au cours de l'audit²⁸, qui n'entre en jeu qu'à condition que l'auditeur ait relevé de telles déficiences, ou celle qui impose à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la

²⁶ Norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes».

²⁷ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 13.

²⁸ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», paragraphe 9.

communication de l'information sectorielle conformément au référentiel d'information financière applicable²⁹, qui ne vaut qu'à condition que le référentiel exige ou permette la communication de cette information, constituent des exigences conditionnelles implicites.

Dans certains cas, il peut être indiqué qu'une exigence est subordonnée aux textes légaux ou réglementaires applicables. Par exemple, il peut être exigé de l'auditeur qu'il démissionne, *dans les cas où les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent*, ou qu'il accomplisse une action, *à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent*. Selon le pays, la permission ou l'interdiction légale ou réglementaire peut être explicite ou implicite.

Dérogation à une exigence (Réf. : par. 23)

A74. La norme ISA 230 définit des exigences de documentation visant les situations exceptionnelles où l'auditeur déroge à une exigence pertinente³⁰. Les normes ISA n'imposent pas de se conformer à une exigence qui est sans pertinence dans le contexte particulier d'un audit.

Incapacité d'atteindre un objectif (Réf. : par. 24)

A75. Déterminer si un objectif a été atteint ou non relève du jugement professionnel de l'auditeur. Pour poser un tel jugement, l'auditeur tient compte des résultats des procédures d'audit mises en oeuvre pour se conformer avec les exigences des normes ISA, ainsi que de son évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et de la nécessité de procéder ou non à des actions supplémentaires dans le contexte propre à l'audit pour atteindre les objectifs particuliers des différentes normes ISA. Les circonstances pouvant rendre impossible l'atteinte d'un objectif sont notamment celles qui :

- empêchent l'auditeur de se conformer aux exigences pertinentes d'une norme ISA;
- rendent non faisables en pratique ou impossibles, de la part de l'auditeur, la mise en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires ou l'obtention d'éléments probants complémentaires, considérées nécessaires au regard des objectifs, conformément au paragraphe 21, par exemple en raison d'une limitation des éléments probants disponibles.

A76. Lorsqu'elle répond aux exigences de la norme ISA 230 ainsi qu'aux obligations de documentation spécifiques contenues dans les autres normes ISA pertinentes, la documentation de l'audit fournit les éléments probants sur lesquels l'auditeur s'est fondé pour conclure qu'il avait atteint ses objectifs généraux. Il n'est pas nécessaire que l'auditeur consigne un à un (comme sur une liste de contrôle, par exemple) les objectifs particuliers qu'il a atteints, mais le fait d'avoir documenté l'incapacité d'atteindre un objectif l'aide à évaluer si un tel échec l'a empêché d'atteindre ses objectifs généraux.

²⁹ Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points», paragraphe 13.

³⁰ Norme ISA 230, paragraphe 12.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 210**

**Accord sur les termes et conditions
d'une mission d'audit**

This International Standard on Auditing (ISA) 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 210, «Accord sur les termes et conditions d’une mission d’audit», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 210, «Accord sur les termes et conditions d’une mission d’audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements.” Numéro ISBN : 978-1-934779-99-6.

Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4-5
Exigences	
Conditions préalables à la réalisation d'un audit	6-8
Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit	9-12
Audits récurrents	13
Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission d'audit	14-17
Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission	18-21
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1
Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit	A2-A20
Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit	A21-A27
Audits récurrents	A28
Acceptation d'une modification des termes et conditions de la mission d'audit	A29-A33
Autres questions à considérer pour l'acceptation d'une mission	A34-A37
Annexe 1 : Exemple de lettre de mission d'audit	
Annexe 2 : Détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière à usage général	

La Norme internationale d'audit (ISA) 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur en ce qui concerne l'obtention de l'accord de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance sur les termes et conditions de la mission d'audit. Ces responsabilités comprennent celle de s'assurer que sont réunies certaines conditions préalables à la réalisation d'un audit, dont la responsabilité incombe à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance. La norme ISA 220¹ traite des aspects de l'acceptation d'une mission qui sont du ressort de l'auditeur. (Réf. : par. A1)

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de n'accepter ou de ne reconduire une mission d'audit que lorsque les modalités selon lesquelles elle sera réalisée ont été convenues, ce qui implique :
 - a) d'avoir établi si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies;
 - b) d'avoir obtenu confirmation qu'il existe, entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, un commun accord sur les termes et conditions de la mission d'audit.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :

«conditions préalables à la réalisation d'un audit», l'utilisation par la direction d'un référentiel d'information financière acceptable aux fins de la préparation des états financiers et l'accord de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance sur le postulat de départ pour la réalisation d'un audit².
5. Dans la présente norme ISA, l'expression «la direction» doit s'interpréter ci-après comme englobant «la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance».

Exigences

Conditions préalables à la réalisation d'un audit

6. Pour établir si les conditions préalables à la réalisation d'un audit sont réunies, l'auditeur doit :
 - a) déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable; (Réf. : par. A2 à A10)

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

² Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 13.

- b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, à savoir : (Réf. : par. A11 à A14, A20)
 - i) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle, (Réf. : par. A15)
 - ii) la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, (Réf. : par. A16 à A19)
 - iii) la responsabilité de fournir à l'auditeur :
 - a. un accès à toutes les informations dont elle a connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,
 - b. les informations additionnelles que l'auditeur peut lui demander aux fins de l'audit,
 - c. un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.

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

7. Si la direction ou les responsables de la gouvernance imposent, dans les termes et conditions d'une mission d'audit envisagée, une limitation de l'étendue des travaux qui soit de nature à amener l'auditeur à conclure qu'il lui sera impossible d'exprimer une opinion sur les états financiers, il ne doit pas accepter cette mission limitée en tant que mission d'audit, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent.

Autres facteurs influant sur l'acceptation de la mission d'audit

8. Si les conditions préalables à la réalisation d'un audit ne sont pas réunies, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction. À moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit envisagée dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) il estime que le référentiel d'information financière à utiliser aux fins de la préparation des états financiers est inacceptable, sous réserve de la situation définie au paragraphe 19;
 - b) il n'a pas pu obtenir la confirmation mentionnée à l'alinéa 6 b).

Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit

9. L'auditeur doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas. (Réf. : par. A21)
10. Sous réserve du paragraphe 11, les termes et conditions convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, et doivent préciser : (Réf. : par. A22 à A25)
- a) l'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers;

- b) les responsabilités de l'auditeur;
 - c) les responsabilités de la direction;
 - d) le référentiel d'information financière applicable qui servira à la préparation des états financiers;
 - e) la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur et le fait que, dans certaines circonstances, la forme et le contenu d'un rapport puissent différer de ceux qui étaient prévus.
11. Lorsque des textes légaux ou réglementaires prescrivent avec suffisamment de précision les termes et conditions de la mission dont il est question au paragraphe 10, l'auditeur n'a pas à les consigner dans un accord écrit, du moment qu'il précise que ces textes s'appliquent et que la direction reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent, décrites à l'alinéa 6 b). (Réf. : par. A22, A26 et A27)
12. Lorsque des textes légaux ou réglementaires imposent à la direction des responsabilités semblables à celles décrites à l'alinéa 6 b), l'auditeur peut déterminer que ces textes définissent des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles décrites à cet alinéa. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser le libellé des textes légaux ou réglementaires dans l'accord écrit. Lorsqu'une responsabilité n'a pas son équivalent dans les textes légaux ou réglementaires, l'auditeur doit utiliser la description de l'alinéa 6 b) dans l'accord écrit. (Réf. : par. A26)

Audits récurrents

13. Dans le cas d'audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes et conditions déjà convenus. (Réf. : par. A28)

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

14. L'auditeur ne doit pas accepter une modification des termes et conditions de la mission d'audit en l'absence de justification valable. (Réf. : par. A29 à A31)
15. L'auditeur qui, avant l'achèvement de la mission d'audit, se voit demander de changer la mission d'audit pour une mission aboutissant à l'expression d'un niveau d'assurance moins élevé doit déterminer s'il existe une justification valable pour le faire. (Réf. : par. A32 et A33)
16. Si les termes et conditions de la mission d'audit sont modifiés, l'auditeur et la direction doivent s'entendre sur les nouveaux termes et conditions de la mission et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.
17. Si l'auditeur ne peut accepter de modifier les termes et conditions de la mission d'audit et n'est pas autorisé par la direction à poursuivre la mission initialement prévue, il doit :
- a) démissionner, lorsqu'il lui est possible de démissionner selon les textes légaux ou réglementaires applicables;

- b) déterminer s'il est soumis à une quelconque obligation, contractuelle ou autre, de signaler la situation à d'autres parties, par exemple aux responsables de la gouvernance, aux actionnaires ou aux autorités de réglementation.

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

Normes d'information financière complétées par des textes légaux ou réglementaires

18. Lorsque des textes légaux ou réglementaires prescrivent des exigences qui s'ajoutent aux normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, l'auditeur doit déterminer s'il y a des conflits entre les normes d'information financière et les exigences supplémentaires. Si c'est le cas, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction de la nature des exigences supplémentaires et déterminer avec elle d'un commun accord s'il est possible :
- a) soit de satisfaire aux exigences supplémentaires par la communication d'informations supplémentaires dans les états financiers;
 - b) soit de modifier en conséquence la description du référentiel d'information financière applicable dans les états financiers.

Si aucune de ces deux mesures n'est possible, l'auditeur doit déterminer s'il lui faut exprimer une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705³ (Réf. : par. A34)

Référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires : autres questions influant sur l'acceptation

19. S'il estime que le référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, l'auditeur ne doit accepter la mission d'audit que lorsque les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A35)
- a) la direction accepte de fournir dans les états financiers les informations supplémentaires nécessaires pour éviter que les états financiers soient trompeurs;
 - b) il est stipulé dans les termes et conditions de la mission d'audit que :
 - i) le rapport de l'auditeur sur les états financiers comportera, conformément à la norme ISA 706⁴, un paragraphe d'observations afin d'attirer l'attention des utilisateurs sur les informations supplémentaires,
 - ii) à moins que des textes légaux ou réglementaires n'obligent l'auditeur à exprimer son opinion sur les états financiers en utilisant l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^a»

³ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁴ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

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

conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'aura pas recours à cette expression dans son opinion sur les états financiers.

20. Si des textes légaux ou réglementaires l'obligent à entreprendre la mission d'audit alors que les conditions énumérées au paragraphe 19 ne sont pas réunies, l'auditeur doit :
- a) évaluer l'incidence, sur son rapport, de la nature trompeuse des états financiers;
 - b) traiter du problème de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission d'audit.

Rapport de l'auditeur prescrit par des textes légaux ou réglementaires

21. Dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires prescrivent, pour le rapport de l'auditeur, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA. L'auditeur doit alors évaluer :
- a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative,
 - b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur⁵.

Si l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, il ne doit pas accepter la mission d'audit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, puisqu'un audit réalisé conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISA, l'auditeur ne doit pas mentionner dans son rapport que l'audit a été effectué conformément aux normes ISA⁶. (Réf. : par. A36 et A37)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1)

- A1. Un professionnel en exercice ne peut accepter une mission d'assurance, y compris une mission d'audit, que s'il considère que les règles de déontologie applicables, par exemple en matière d'indépendance et de compétence professionnelle, seront respectées et que la mission présente certaines caractéristiques⁷. Les responsabilités de l'auditeur concernant les règles de déontologie dans le contexte de l'acceptation d'une mission d'audit, pour autant qu'elles soient du ressort de l'auditeur, sont traitées dans la norme ISA 220⁸. La présente norme ISA traite des questions (ou conditions préalables) qui sont du ressort de l'entité et qui nécessitent un accord entre l'auditeur et la direction de l'entité.

⁵ Norme ISA 706.

⁶ Voir aussi le paragraphe 43 de la norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

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

⁸ Norme ISA 220, paragraphes 9 à 11.

Conditions préalables à la réalisation d'une mission d'audit

Le référentiel d'information financière (Réf. : alinéa 6 a))

- A2. L'une des conditions pour l'acceptation d'une mission d'assurance est que les critères dont il est question dans la définition de mission d'assurance soient appropriés et que les utilisateurs visés puissent y avoir accès⁹. 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. Des critères appropriés permettent d'aboutir à des évaluations ou à des mesures raisonnablement cohérentes d'un objet dans le contexte où intervient le jugement professionnel. Aux fins des normes ISA, le référentiel d'information financière applicable fournit les critères dont se sert l'auditeur pour auditer les états financiers et, le cas échéant, évaluer la fidélité de leur présentation.
- A3. En l'absence de référentiel d'information financière acceptable, la direction ne dispose pas d'une base appropriée pour la préparation des états financiers et l'auditeur ne dispose pas de critères appropriés pour auditer les états financiers. Bien souvent, l'auditeur peut présumer, comme l'expliquent les paragraphes A8 et A9, que le référentiel d'information financière applicable est acceptable.

Détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière

- A4. Les facteurs suivants sont utiles à l'auditeur pour déterminer si un référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation des états financiers :
- la nature de l'entité (par exemple, s'il s'agit d'une entreprise commerciale, d'une entité du secteur public ou d'un organisme sans but lucratif);
 - l'usage prévu pour les états financiers (par exemple, s'ils sont préparés pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs ou aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers);
 - la nature des états financiers (par exemple, s'il s'agit d'un jeu complet d'états financiers ou d'un seul état financier);
 - le fait que des textes légaux ou réglementaires prescrivent ou non le référentiel d'information financière applicable.
- A5. Beaucoup d'utilisateurs ne sont pas en situation d'exiger des états financiers adaptés à leurs besoins d'information particuliers. Bien qu'il ne soit pas possible de répondre à tous les besoins d'information d'utilisateurs précis, certains besoins en matière d'information financière sont communs à un large éventail d'utilisateurs. Les états financiers établis selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs sont appelés «états financiers à usage général».
- A6. Dans certains cas, les états financiers seront établis selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs précis. Ces états financiers sont appelés «états financiers

⁹ Cadre conceptuel international des missions d'assurance, sous-alinéa 17 b)ii).

à usage particulier». Les besoins d'information financière des utilisateurs visés détermineront le référentiel d'information financière applicable dans ces situations. La question du caractère acceptable des référentiels d'information financière conçus pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers est traitée dans la norme ISA 800¹⁰.

- A7. Il peut arriver, une fois la mission d'audit acceptée, que l'on constate que le référentiel d'information financière applicable comporte des déficiences indiquant qu'il n'est pas acceptable. Dans le cas où l'utilisation de ce référentiel est prescrite par des textes légaux ou réglementaires, les exigences des paragraphes 19 et 20 s'appliquent. Dans le cas où l'utilisation du référentiel n'est pas prescrite par des textes légaux ou réglementaires, la direction peut décider d'adopter un autre référentiel qui est acceptable. Si la direction décide de procéder ainsi, les termes et conditions de la mission d'audit convenus initialement ne seront plus pertinents, et il faudra donc, comme l'exige le paragraphe 16, s'entendre sur de nouveaux termes et conditions qui reflètent le changement de référentiel.

Référentiels à usage général

- A8. À l'heure actuelle, il n'existe pas de points de référence objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus à l'échelle internationale pour juger du caractère acceptable d'un référentiel à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière établies par les organismes autorisés ou reconnus pour ce qui concerne l'adoption de normes destinées à être appliquées par certains types d'entités sont présumées acceptables aux fins de la préparation des états financiers à usage général de ces entités, pour autant que les organismes en question suivent une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. Voici des exemples de telles normes d'information financière :

- les Normes internationales d'information financière (IFRS) établies par l'International Accounting Standards Board (IASB);
- les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB);
- les principes comptables établis par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu dans un pays particulier, pour autant que l'organisme suive une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue d'un large éventail de parties prenantes.

Ces normes d'information financière sont souvent désignées à titre de référentiel d'information financière applicable dans les textes légaux ou réglementaires qui régissent la préparation des états financiers à usage général.

Référentiels d'information financière prescrits par des textes légaux ou réglementaires

- A9. Conformément à l'alinéa 6 a), l'auditeur est tenu de déterminer si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable. Il se peut que, dans certains pays, des textes légaux ou

¹⁰ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières», paragraphe 8.

réglementaires prescrivent le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers à usage général pour certains types d'entités. En l'absence d'indication contraire, il est présumé qu'un tel référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation des états financiers à usage général de ces entités. Dans les cas où le référentiel n'est pas considéré comme acceptable, les paragraphes 19 et 20 s'appliquent.

Pays n'ayant pas d'organisme de normalisation ni de référentiel d'information financière prescrit

A10. Lorsqu'une entité est immatriculée ou exerce ses activités dans un pays où il n'y a pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, c'est la direction qui décide du référentiel d'information financière à appliquer pour la préparation des états financiers. Des indications sur la détermination du caractère acceptable d'un référentiel d'information financière en pareilles circonstances se trouvent à l'Annexe 2.

Accord sur les responsabilités de la direction (Réf. : alinéa 6 b))

A11. La réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat de départ voulant que la direction ait reconnu et comprenne les responsabilités qui lui incombent, décrites à l'alinéa 6 b)¹¹. Il peut y avoir des pays où ces responsabilités sont définies dans des textes légaux ou réglementaires, et d'autres où elles sont peu ou pas définies dans de tels textes. Les normes ISA ne peuvent en aucun cas avoir préséance sur les textes légaux ou réglementaires en la matière. Toutefois, le principe de l'indépendance de l'audit exige que le rôle de l'auditeur soit incompatible avec la responsabilité de la préparation des états financiers ou la responsabilité du contrôle interne de l'entité relatif à l'information financière, et que l'auditeur puisse raisonnablement s'attendre à obtenir les informations nécessaires à la réalisation de l'audit, dans la mesure où la direction a la capacité de fournir ou d'obtenir ces informations. Le postulat de départ est donc fondamental à la réalisation d'un audit indépendant. Afin d'éviter tout malentendu, il est demandé à la direction, lors de la conclusion d'un accord écrit sur les termes et conditions de la mission d'audit de la manière décrite aux paragraphes 9 à 12, de confirmer qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent.

A12. Le partage des responsabilités en matière d'information financière entre la direction et les responsables de la gouvernance varie en fonction des ressources et de la structure de l'entité, des textes légaux ou réglementaires pertinents et des rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance au sein de l'entité. Dans la plupart des cas, la direction est responsable de l'exécution tandis que les responsables de la gouvernance exercent une surveillance sur la direction. Dans certaines entités, les responsables de la gouvernance ont ou assument la responsabilité de l'approbation des états financiers ou du suivi du contrôle interne de l'entité relatif à l'information financière. Dans les entités de grande taille ou faisant appel public à l'épargne, certaines responsabilités de surveillance peuvent

¹¹ Norme ISA 200, paragraphe A2.

- être confiées à un sous-groupe des responsables de la gouvernance, tel qu'un comité d'audit.
- A13. La norme ISA 580 exige que l'auditeur demande à la direction de lui fournir des déclarations écrites affirmant qu'elle s'est acquittée de certaines de ses responsabilités¹². Il peut dès lors être approprié pour l'auditeur d'aviser la direction qu'il s'attend à recevoir d'elle de telles déclarations écrites, de même que d'autres déclarations écrites exigées par d'autres normes ISA et, lorsque nécessaire, des déclarations écrites pour étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans les états financiers.
- A14. Dans le cas où la direction refuse de reconnaître ses responsabilités ou de fournir les déclarations écrites, l'auditeur ne sera pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés¹³. L'auditeur ne doit alors accepter la mission d'audit que si des textes légaux ou réglementaires l'y obligent. Dans le cas où l'auditeur est obligé d'accepter la mission d'audit, il lui faudra peut-être expliquer à la direction l'importance de ces questions et leurs incidences sur son rapport.

Préparation des états financiers (Réf. : sous-alinéa 6 b)i)

- A15. La plupart des référentiels d'information financière contiennent des exigences concernant la présentation des états financiers : selon ces référentiels, la *préparation* des états financiers conformément au référentiel d'information financière englobe leur *présentation*. Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'objectif de la présentation fidèle de l'information prend une telle importance que le postulat de départ dont l'auditeur convient avec la direction fait expressément référence à la présentation fidèle ou à la responsabilité de veiller à ce que les états financiers donnent une image fidèle conformément au référentiel d'information financière.

Contrôle interne (Réf. : sous-alinéa 6 b)ii)

- A16. La direction maintient le contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En raison des limites qui lui sont inhérentes, le contrôle interne, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à l'entité qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière¹⁴.
- A17. La réalisation d'un audit indépendant conformément aux normes ISA ne saurait se substituer au maintien, par la direction, du contrôle interne nécessaire à la préparation des états financiers. Par conséquent, l'auditeur est tenu d'obtenir de la direction la confirmation qu'elle reconnaît et comprend la responsabilité qui lui incombe à l'égard du contrôle interne. Cependant, ce n'est pas parce que l'auditeur obtient la confirmation requise par le sous-alinéa 6 b)ii) qu'il conclura

¹² Norme ISA 580, «Déclarations écrites», paragraphes 10 et 11.

¹³ Norme ISA 580, paragraphe A26.

¹⁴ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe A46.

- nécessairement à l'atteinte des objectifs du contrôle interne maintenu par la direction ou à l'absence de déficiences dans celui-ci.
- A18. Il appartient à la direction de déterminer quel contrôle interne est nécessaire pour la préparation des états financiers. La notion de contrôle interne englobe une large gamme de mesures dans le cadre de composantes que l'on peut désigner sous les noms suivants : environnement de contrôle; processus d'évaluation des risques par l'entité; système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication; activités de contrôle; et suivi des contrôles. Cependant, cette décomposition du contrôle interne ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité en particulier conçoit, met en place et maintient son propre contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes¹⁵. Le contrôle interne d'une entité (en particulier ses livres et documents comptables ou ses systèmes comptables) est le reflet des besoins de la direction, de la complexité des activités de l'entité, de la nature des risques auxquels elle est exposée et des textes légaux ou réglementaires pertinents.
- A19. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires peuvent faire état de la responsabilité de la direction quant au caractère adéquat des livres et documents comptables ou des systèmes comptables. Dans certains cas, il peut être d'usage de faire une distinction entre les livres et documents comptables ou systèmes comptables d'une part et le contrôle interne ou les contrôles d'autre part. Cependant, comme l'indique le paragraphe A18, les livres et documents comptables ou systèmes comptables font partie intégrante du contrôle interne. C'est pourquoi ils ne sont pas expressément mentionnés au sous-alinéa 6 b)ii) dans la description de la responsabilité de la direction à cet égard. Afin d'éviter tout malentendu, il peut être bon que l'auditeur explique à la direction l'étendue de cette responsabilité.

Considérations pertinentes dans le cas des petites entités (Réf. : alinéa 6 b))

- A20. L'un des objectifs de l'accord sur les termes et conditions de la mission d'audit est d'éviter les malentendus sur les responsabilités respectives de la direction et de l'auditeur. Par exemple, si un tiers a aidé à la préparation des états financiers, il peut être bon de rappeler à la direction que c'est toujours à elle qu'incombe, en dernier ressort, la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Accord sur les termes et conditions de la mission d'audit

Obtention de l'accord sur les termes et conditions de la mission (Réf. : par. 9)

- A21. Les rôles respectifs de la direction et des responsables de la gouvernance dans le consentement donné aux conditions de la mission dépendent de la structure de gouvernance de l'entité et des textes légaux ou réglementaires pertinents.

¹⁵ Norme ISA 315, paragraphe A51 et Annexe 1.

*Lettre de mission d'audit ou autre forme d'accord écrit*¹⁶ (Réf. : par. 10 et 11)

A22. L'entité et l'auditeur ont tous deux intérêt à ce que ce dernier fasse parvenir à celle-ci une lettre de mission d'audit avant le début de l'audit, afin d'éviter tout malentendu sur la mission. Dans certains pays, toutefois, l'objectif et l'étendue d'un audit ainsi que les responsabilités de la direction et de l'auditeur peuvent être suffisamment définis dans les textes légaux, de sorte que ceux-ci se trouvent à prescrire les éléments énumérés au paragraphe 10. Dans de telles circonstances, le paragraphe 11 permet à l'auditeur de se limiter, dans la lettre de mission d'audit, à mentionner que les textes légaux ou réglementaires pertinents s'appliquent et que la direction reconnaît et comprend que les responsabilités énoncées à l'alinéa 6 b) lui incombent. L'auditeur peut cependant juger bon d'inclure tout de même dans la lettre de mission les points énumérés au paragraphe 10, dans le but d'informer la direction.

Forme et contenu de la lettre de mission d'audit

A23. La forme et le contenu de la lettre de mission d'audit peuvent varier d'une entité à l'autre. La norme ISA 200¹⁷ peut servir de base pour élaborer le contenu de la lettre de mission d'audit en ce qui concerne les responsabilités de l'auditeur. L'alinéa 6 b) et le paragraphe 12 de la présente norme ISA décrivent les responsabilités de la direction. En plus d'inclure les points exigés par le paragraphe 10, la lettre de mission d'audit peut faire mention, par exemple :

- de la définition de l'étendue de l'audit, avec références aux textes légaux et réglementaires applicables, aux normes ISA et aux prises de position, d'ordre déontologique ou autre, des corps professionnels dont l'auditeur est membre;
- de la forme de toute autre communication des résultats de la mission d'audit;
- du fait qu'en raison des limites inhérentes à un audit, conjuguées aux limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA;
- des dispositions prises pour la planification et la réalisation de l'audit, y compris la composition de l'équipe d'audit;
- du fait que l'auditeur s'attend à recevoir des déclarations écrites de la direction (voir également le paragraphe A13);
- de l'engagement de la direction à mettre à la disposition de l'auditeur les projets d'états financiers et toute autre information connexe en temps voulu pour lui permettre d'achever l'audit dans le respect du calendrier proposé;
- de l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers;

¹⁶ Dans les paragraphes qui suivent, toute mention d'une lettre de mission d'audit doit être entendue comme faisant référence à une lettre de mission d'audit ou à un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée.

¹⁷ Norme ISA 200, paragraphes 3 à 9.

- de la base de calcul des honoraires et des modalités de facturation;
- de ce que la direction est priée d'accuser réception de la lettre de mission d'audit et de donner son accord aux termes et conditions de la mission qui y sont stipulés.

A24. S'il y a lieu, les points suivants peuvent également être couverts dans la lettre de mission d'audit :

- les dispositions concernant la participation d'autres auditeurs et d'experts à certains aspects de l'audit;
- les dispositions concernant la participation des auditeurs internes et d'autres membres du personnel de l'entité;
- les dispositions à prendre avec le prédécesseur, le cas échéant, lorsqu'il s'agit d'un audit initial;
- toute limitation de la responsabilité de l'auditeur, lorsqu'une telle limitation est possible;
- une référence aux autres accords pouvant exister entre l'auditeur et l'entité;
- toute obligation de mettre les dossiers de travail d'audit à la disposition de tiers.

Un exemple de lettre de mission d'audit se trouve à l'Annexe 1.

Audits de composantes

A25. Lorsque l'auditeur d'une entité mère est également l'auditeur d'une composante, certains facteurs peuvent influencer sur la décision de transmettre ou non une lettre de mission d'audit distincte à la composante, dont les suivants :

- qui nomme l'auditeur de la composante;
- si la composante doit faire ou non l'objet d'un rapport d'audit distinct;
- les exigences légales relatives à la nomination de l'auditeur;
- le pourcentage de participation de la société mère;
- le niveau d'indépendance des membres de la direction de la composante par rapport à la société mère.

Responsabilités de la direction prescrites par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 11 et 12)

A26. Si, dans les circonstances décrites aux paragraphes A22 et A27, l'auditeur conclut qu'il n'est pas nécessaire de consigner certains termes et conditions de la mission d'audit dans une lettre de mission, il est néanmoins tenu selon le paragraphe 11 de demander à la direction de confirmer par écrit qu'elle reconnaît et comprend que les responsabilités énoncées à l'alinéa 6 b) lui incombent. Toutefois, conformément au paragraphe 12, pareille confirmation écrite peut refléter le libellé d'un texte légal ou réglementaire si ce texte légal ou réglementaire définit et impose à la direction des responsabilités équivalentes à celles énoncées à l'alinéa 6 b). Il se peut que, dans certains pays, la profession comptable, les instances de normalisation en matière d'audit ou l'autorité de réglementation des audits ait fourni des indications sur la question de savoir si la description contenue dans un texte légal ou réglementaire est équivalente.

Considérations propres aux entités du secteur public

A27. Les textes légaux ou réglementaires régissant les activités d'audit dans le secteur public prescrivent généralement la nomination d'un auditeur du secteur public et prévoient habituellement les responsabilités et les pouvoirs de cet auditeur, dont le pouvoir d'accès aux documents comptables de l'entité et à d'autres informations. Même si un texte légal ou réglementaire prescrit avec suffisamment de précision les termes et conditions de la mission d'audit, l'auditeur du secteur public peut considérer qu'une lettre de mission qui ne se limite pas au contenu minimum prévu au paragraphe 11 présente des avantages.

Audits récurrents (Réf. : par. 13)

A28. Il se peut que l'auditeur décide de ne pas transmettre une nouvelle lettre de mission d'audit ou un autre type d'accord écrit pour chaque période soumise à un audit. Il pourrait toutefois être justifié, en présence des facteurs suivants, de réviser les termes et conditions de la mission d'audit ou de rappeler à l'entité les termes et conditions déjà convenus :

- indices laissant à penser que l'entité se méprend sur l'objectif et l'étendue de l'audit;
- modification quelconque des termes et conditions de la mission d'audit ou présence de termes et conditions particuliers;
- changement récent au sein de la haute direction;
- changement important dans la détention du capital;
- évolution substantielle de la nature ou de l'ampleur des activités de l'entité;
- modification des exigences légales ou réglementaires;
- changement dans le référentiel d'information financière adopté aux fins de la préparation des états financiers;
- changement dans les autres exigences en matière de communication de l'information.

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

Demande de modification des termes et conditions de la mission d'audit (Réf. : par. 14)

A29. Il se peut qu'une entité demande à l'auditeur de modifier les termes et conditions de la mission d'audit en raison d'un changement de situation qui remet en cause la nécessité d'un audit, parce qu'elle s'était méprise sur la nature d'un audit au moment d'en faire la demande initialement ou par suite d'une limitation de l'étendue de la mission d'audit, que cette limitation soit imposée par la direction ou qu'elle découle d'autres circonstances. Comme l'exige le paragraphe 14, l'auditeur tient compte de la justification donnée pour une telle demande, et surtout des incidences d'une limitation de l'étendue de la mission d'audit.

A30. Un changement de situation remettant en cause les besoins de l'entité ou une méprise sur la nature du service demandé initialement peuvent constituer une justification valable pour demander une modification des termes et conditions de la mission d'audit.

A31. À l'opposé, une demande de modification peut être considérée comme injustifiée s'il s'avère qu'elle est liée à des informations incorrectes, incomplètes ou

autrement insatisfaisantes. Un exemple serait le cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les créances et où l'entité demande à ce que la mission d'audit soit changée en mission d'examen afin d'éviter une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion.

Demande de changement de l'audit en mission d'examen ou de services connexes (Réf. : par. 15)

- A32. Avant d'accepter de changer la mission d'audit en une mission d'examen ou de services connexes, l'auditeur qui a été chargé de réaliser un audit conforme aux normes ISA pourrait, en plus de tenir compte des points mentionnés aux paragraphes A29 à A31 ci-dessus, devoir apprécier les incidences légales ou contractuelles d'un tel changement.
- A33. Si l'auditeur arrive à la conclusion qu'il y a une justification valable au changement de la mission d'audit en mission d'examen ou de services connexes, le travail d'audit réalisé jusqu'à la date du changement peut s'avérer utile aux fins de la nouvelle mission. Les travaux à exécuter par la suite et le rapport à délivrer seront toutefois ceux qui correspondent au nouveau type de mission. Afin d'éviter toute confusion chez le lecteur, le rapport portant sur les services connexes ne fera aucunement mention :
- a) de la mission d'audit initiale;
 - b) de toute procédure ayant pu être réalisée dans le cadre de la mission d'audit initiale, sauf si la mission d'audit est changée en mission de mise en œuvre de procédures convenues, auquel cas la mention des procédures mises en œuvre constitue une composante normale du rapport.

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

Normes d'information financière complétées par des textes légaux ou réglementaires
(Réf. : par. 18)

- A34. Dans certains pays, il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent des exigences en matière de préparation des états financiers qui s'ajoutent aux normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu. Dans ces pays, le référentiel d'information financière applicable aux fins de l'application des normes ISA englobe à la fois le référentiel d'information financière identifié et les exigences additionnelles, pourvu que celles-ci n'entrent pas en conflit avec le référentiel identifié. Cela peut être le cas, par exemple, lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent la communication d'informations supplémentaires par rapport à celles exigées par les normes d'information financière ou lorsqu'elles limitent l'éventail des choix permis par ces normes¹⁸.

¹⁸ La norme ISA 700 exige, au paragraphe 15, que l'auditeur évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable.

Référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires : autres questions influant sur l'acceptation (Réf. : par. 19)

A35. Il se peut qu'un texte légal ou réglementaire prescrive que le libellé de l'opinion de l'auditeur soit établi selon la formule «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^b», mais que l'auditeur arrive à la conclusion que le référentiel d'information financière applicable serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par un texte légal ou réglementaire. Il s'agit alors d'un cas où les termes du libellé prescrit pour le rapport de l'auditeur s'écartent considérablement des exigences des normes ISA (voir le paragraphe 21).

Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire (Réf. : par. 21)

A36. Les normes ISA interdisent à l'auditeur de se déclarer en conformité avec les normes ISA s'il ne s'est pas conformé à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour l'audit¹⁹. Dans le cas où un texte légal ou réglementaire prescrit, aux fins du rapport de l'auditeur, une présentation ou un libellé dont la forme ou les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA et que l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne permettrait pas de réduire les risques de méprise, il peut envisager de déclarer dans son rapport que la mission d'audit n'a pas été réalisée conformément aux normes ISA. Il est toutefois souhaitable que, dans la mesure où cela est faisable en pratique, l'auditeur applique les normes ISA, y compris celles qui traitent du rapport de l'auditeur, même dans les cas où il ne lui est pas permis de mentionner dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux normes ISA.

Considérations propres aux entités du secteur public

A37. Dans le secteur public, la législation régissant la mission d'audit peut comporter des exigences particulières; par exemple, l'auditeur peut être tenu de faire rapport directement à un ministre, au corps législatif ou au public si l'entité tente de limiter l'étendue de l'audit.

Annexe 1

(Réf. : par. A23 et A24)

Exemple de lettre de mission d'audit

Le texte qui suit est un exemple de lettre de mission d'audit d'états financiers à usage général préparés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Cet exemple n'a pas valeur prescriptive et ne vise qu'à servir de guide pour la mise en application des dispositions de la présente norme ISA. Il convient de l'adapter en fonction des besoins et des circonstances. La lettre donnée en exemple a été rédigée dans l'optique de l'audit des états financiers d'une seule période et devrait être modifiée dans le cas où elle viserait des audits récurrents (voir le paragraphe 13 de la présente norme ISA). Il peut être

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

¹⁹ Norme ISA 200, paragraphe 20.

souhaitable d'obtenir un avis juridique pour s'assurer du caractère approprié de tout projet de lettre de mission.

À l'attention du représentant approprié de la direction ou des responsables de la gouvernance de la Société ABC²⁰.

[L'objectif et l'étendue de l'audit]

Vous²¹ nous avez demandé de procéder à l'audit des états financiers de la Société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, ainsi que le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie^c pour l'exercice clos à cette date, ainsi que le résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Nous avons le plaisir de vous confirmer par la présente notre acceptation et notre compréhension de cette mission d'audit. Notre audit aura pour objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers.

[Les responsabilités de l'auditeur]

Nous effectuerons notre audit selon les normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

En raison des limites inhérentes à un audit, conjuguées aux limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA.

Aux fins de notre évaluation des risques, nous prenons en considération le contrôle interne portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir

²⁰ La désignation des destinataires et les autres désignations dans la lettre sont celles qui sont appropriées par rapport aux circonstances de la mission, y compris le pays où elle est réalisée. Il est important que les désignations renvoient aux personnes appropriées (voir le paragraphe A21).

²¹ Lorsque les circonstances l'exigent, il convient de modifier les mentions «vous», «nous», «direction», «responsables de la gouvernance» et «auditeur» dans l'ensemble de la lettre.

^c *Note du traducteur – L'auditeur reprend ici les appellations utilisées par l'entité auditée pour désigner les états financiers.*

des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Toutefois, nous vous communiquerons par écrit les déficiences importantes du contrôle interne portant sur la préparation des états financiers que nous aurons relevées au cours de l'audit.

[Les responsabilités de la direction et l'identification du référentiel d'information financière applicable (aux fins du présent exemple, on suppose que l'auditeur n'est pas d'avis que ces responsabilités sont prescrites en termes appropriés dans les textes légaux ou réglementaires; c'est pourquoi les descriptions de l'alinéa 6 b) de la présente norme ISA sont utilisées ici].

Nous réaliserons notre audit en partant du principe que [la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance²²] [reconnaît / reconnaissent] et [comprend / comprennent] que les responsabilités suivantes [lui / leur] incombent :

- a) la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²³;
- b) la responsabilité du contrôle interne qu'[elle considère / ils considèrent] comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
- c) la responsabilité de nous fournir :
 - i) un accès à toutes les informations dont [elle a / ils ont] connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information;
 - ii) les informations additionnelles que nous pourrions [lui / leur] demander aux fins de notre audit;
 - iii) un accès sans restriction aux personnes, à l'intérieur de l'entité, auprès de qui il faut, selon nous, obtenir des éléments probants.

Dans le cadre de notre processus d'audit, nous demanderons [à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance] de nous confirmer par écrit certaines déclarations qui nous auront été faites dans le cadre de notre audit.

Nous espérons obtenir l'entière collaboration de votre personnel tout au long de notre audit.

[Autres informations pertinentes]

[On traitera ici des questions telles que les honoraires, la facturation et les autres points particuliers, le cas échéant.]

²² Utiliser l'appellation appropriée à la situation.

²³ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

[*Rapport*]

[*Faire mention ici de la forme et du contenu prévus du rapport de l'auditeur.*]

Nous pourrions toutefois devoir modifier la forme et le contenu de notre rapport par suite des résultats de nos travaux d'audit.

Veillez signer et nous retourner la copie ci-jointe de cette lettre pour marquer votre accord sur les termes et conditions de notre mission d'audit des états financiers, y compris sur nos responsabilités respectives.

XYZ & cie

Lu et approuvé au nom de la Société ABC par
(signature)

.....

Nom et titre

Date

Annexe 2

(Réf. : par. A10)

Détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière à usage général

Pays n'ayant pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires

1. Comme il est expliqué au paragraphe A10 de la présente norme ISA, lorsqu'une entité est immatriculée ou exerce ses activités dans un pays où il n'y a pas d'organisme de normalisation autorisé ou reconnu ni de référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, c'est la direction qui décide du référentiel d'information financière à appliquer. Dans ces pays, il est souvent d'usage de suivre les normes d'information financière établies par l'un des organismes décrits au paragraphe A8 de la présente norme ISA.
2. Par ailleurs, il peut y avoir des conventions comptables établies dans un pays particulier qui sont généralement reconnues comme constituant le référentiel d'information financière pour les états financiers à usage général préparés par certaines entités déterminées qui exercent leurs activités dans le pays. Lorsqu'un tel référentiel d'information financière est adopté, l'auditeur est tenu, en application de l'alinéa 6 a) de la présente norme ISA, de déterminer si les méthodes comptables prises dans leur ensemble peuvent être considérées comme un référentiel d'information financière acceptable aux fins de la préparation d'états financiers à usage général. Lorsque des méthodes comptables sont largement utilisées dans un pays particulier, il se peut que la profession comptable dans ce pays ait examiné l'acceptabilité du référentiel d'information financière pour le compte des auditeurs. Par ailleurs, l'auditeur peut procéder à cette détermination en examinant si les méthodes comptables présentent des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables (voir le paragraphe 3 ci-dessous) ou en comparant les méthodes comptables aux exigences d'un référentiel d'information financière existant considéré comme acceptable (voir le paragraphe 4 ci-dessous).

3. Les référentiels d'information financière acceptables présentent normalement les caractéristiques suivantes, qui donnent lieu à la communication dans les états financiers d'informations qui sont utiles aux utilisateurs visés :
 - a) Pertinence, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers sont pertinentes compte tenu de la nature de l'entité et de l'usage des états financiers. Par exemple, dans le cas d'une entreprise qui prépare des états financiers à usage général, la pertinence s'apprécie par rapport aux informations nécessaires pour répondre aux besoins d'information financière communs à un large éventail d'utilisateurs qui prennent des décisions économiques. Ces besoins sont généralement satisfaits par la présentation d'informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entreprise.
 - b) Exhaustivité, c'est-à-dire que les opérations et événements, les soldes de comptes et les informations susceptibles d'avoir une incidence sur les conclusions qu'on peut tirer des états financiers sont tous communiqués.
 - c) Fiabilité, c'est-à-dire que les informations fournies dans les états financiers :
 - i) lorsqu'il y a lieu, reflètent la substance économique des événements et des opérations et non seulement leur forme juridique;
 - ii) sont évaluées, mesurées, présentées et communiquées de façon raisonnablement uniforme lorsqu'elles sont utilisées dans des circonstances similaires.
 - d) Neutralité, c'est-à-dire que le référentiel contribue à ce que les informations communiquées dans les états financiers soient exemptes de parti pris.
 - e) Intelligibilité, c'est-à-dire que les informations communiquées dans les états financiers sont claires et complètes et ne se prêtent pas à des interprétations nettement différentes.
4. Il se peut que l'auditeur décide de comparer les méthodes comptables aux exigences d'un référentiel d'information financière existant considéré comme acceptable. Par exemple, l'auditeur peut comparer les méthodes comptables aux normes IFRS. Dans le cas de l'audit d'une petite entité, l'auditeur peut décider de comparer les méthodes comptables à un référentiel d'information financière expressément conçu pour ces entités par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu. Si, en effectuant une telle comparaison, l'auditeur relève des différences, il prend en considération, pour déterminer si les méthodes comptables adoptées aux fins de la préparation des états financiers constituent un référentiel d'information financière acceptable, les raisons à l'origine des différences et la possibilité que l'application des méthodes comptables ou la description du référentiel d'information financière fournie dans les états financiers rende les états financiers trompeurs.
5. Un regroupement de méthodes comptables conçu pour répondre à des préférences individuelles ne constitue pas un référentiel d'information financière acceptable pour la préparation d'états financiers à usage général. De même, un référentiel reposant sur le principe de conformité ne constitue pas un référentiel

d'information financière acceptable, à moins qu'il ne soit généralement reconnu par les préparateurs et les utilisateurs dans le pays en cause.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 220**

Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

This International Standard on Auditing (ISA) 220, “Quality Control for an Audit of Financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 220, «Contrôle qualité d’un audit d’états financiers», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 220, “Quality Control for an Audit of Financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 220, «Contrôle qualité d’un audit d’états financiers» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 220, “Quality Control for an Audit of Financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-000-7.

Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission	2-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectif	6
Définitions	7
Exigences	
Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits	8
Règles de déontologie pertinentes	9-11
Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit	12-13
Affectation à l'équipe de mission	14
Réalisation de la mission	15-22
Suivi	23
Documentation	24-25
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission	A1-A2
Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits	A3
Règles de déontologie pertinentes	A4-A7
Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit	A8-A9
Affectation à l'équipe de mission	A10-A12
Réalisation de la mission	A13-A31
Suivi	A32-A34
Documentation	A35

La Norme internationale d'audit (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 réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité applicables à un audit d'états financiers. Elle traite aussi, le cas échéant, des responsabilités du responsable du contrôle qualité de la mission. La présente norme ISA est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes.

Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission

2. La responsabilité des systèmes, politiques et procédures de contrôle qualité incombe au cabinet d'audit. Selon la norme ISQC 1, le cabinet a l'obligation de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité afin d'obtenir l'assurance raisonnable que :
 - a) le cabinet et ses membres se conforment aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
 - b) les rapports délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances¹.

La présente norme ISA repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences de la norme ISQC 1 ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses. (Réf. : par. A1)

3. Dans le contexte du système de contrôle qualité du cabinet, il incombe aux équipes de mission de mettre en oeuvre les procédures de contrôle qualité applicables à la mission d'audit concernée et de communiquer au cabinet les informations pertinentes permettant de rendre opérationnels les aspects du système de contrôle qualité du cabinet relatifs à l'indépendance.
4. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet. (Réf. : par. A2)

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur est de mettre en oeuvre, au niveau de la mission, les procédures de contrôle qualité de nature à lui fournir l'assurance raisonnable que :
 - a) l'audit est conforme aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
 - b) le rapport délivré par l'auditeur est approprié aux circonstances.

¹ Norme ISQC 1, «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes», paragraphe 11.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «associé responsable de la mission²», l'associé, ou une autre personne du cabinet, qui est responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport de l'auditeur délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire;
 - b) «revue de contrôle qualité de la mission», un processus conçu pour évaluer de façon objective, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur. Le processus de la revue de contrôle qualité de la mission vise les audits d'états financiers d'entités cotées, et, le cas échéant, les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a déterminé qu'elle était nécessaire;
 - c) «responsable du contrôle qualité de la mission», un associé, une autre personne du cabinet, une personne externe qualifiée ou une équipe composée de telles personnes, dont aucune ne fait partie de l'équipe de mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer de façon objective les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur;
 - d) «équipe de mission», tous les associés et le personnel professionnel réalisant une mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre du réseau a retenu les services et qui met en oeuvre des procédures d'audit au cours de la mission. Un expert externe choisi par l'auditeur et dont les services ont été retenus par le cabinet ou un cabinet membre du réseau est exclu de cette définition³;
 - e) «cabinet», un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables;
 - f) «inspection», pour les missions d'audit achevées, les procédures visant à fournir la preuve du respect, par les équipes de mission, des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet;
 - g) «entité cotée», une entité dont les actions, les parts ou les titres de créance sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue, ou négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un autre organisme équivalent;

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

³ La norme ISA 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix», définit le terme «expert choisi par l'auditeur» à l'alinéa 6 a).

- h) «suivi», un processus comportant la surveillance et l'évaluation en continu du système de contrôle qualité du cabinet, et comprenant une inspection périodique portant sur un échantillon de missions achevées, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que son système de contrôle qualité fonctionne efficacement;
- i) «cabinet membre du réseau», un cabinet ou une entité appartenant à un réseau donné;
- j) «réseau», une vaste organisation qui, à la fois :
 - i) poursuit un objectif de coopération,
 - ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, des politiques et procédures de contrôle qualité communes, une stratégie d'entreprise commune, l'utilisation d'une marque unique ou le partage d'une part considérable 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) «membres du cabinet», les associés et le personnel professionnel;
- m) «normes professionnelles», les Normes internationales d'audit (ISA) et les règles de déontologie pertinentes;
- n) «règles de déontologie pertinentes», les règles de déontologie auxquelles l'équipe de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission sont soumis, qui comprennent habituellement, d'une part, les éléments relatifs à un audit d'états financiers des Parties A et B du «Code de déontologie des professionnels comptables» de l'International Federation of Accountants (le Code de l'IFAC) et, d'autre part, les exigences plus strictes propres à chaque pays;
- o) «personnel professionnel», les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet;
- p) «personne externe qualifiée», une personne extérieure au cabinet ayant la compétence et les capacités nécessaires pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission, par exemple un associé d'un autre cabinet, ou un employé (possédant l'expérience requise) soit d'un organisme professionnel comptable dont les membres peuvent réaliser des missions d'audit d'informations financières historiques, soit d'une organisation qui fournit des services de contrôle qualité pertinents.

Exigences

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits

8. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit qui lui est attribuée. (Réf. : par. A3)

Règles de déontologie pertinentes

9. Tout au long de l'audit, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux signes de non-respect, par les membres de l'équipe de mission, des règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A4 et A5)
10. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par les systèmes de contrôle qualité du cabinet ou autrement, de faits indiquant que des membres de l'équipe de mission n'ont pas respecté les règles de déontologie pertinentes, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Réf. : par. A5)

Indépendance

11. L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour parvenir à cette conclusion, il doit : (Réf. : par. A5)
- a) obtenir du cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, les informations pertinentes lui permettant d'identifier et d'évaluer les situations et les relations constituant des menaces à l'indépendance;
 - b) évaluer les informations relatives aux manquements identifiés, le cas échéant, aux politiques et procédures du cabinet en matière d'indépendance afin de déterminer s'ils constituent une menace à l'indépendance dans le contexte de la mission d'audit;
 - c) prendre des mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes ou, lorsqu'il le considère approprié et que c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, démissionner. En cas d'impossibilité de résoudre le problème, l'associé responsable de la mission doit en informer sans délai le cabinet afin que des mesures appropriées soient prises. (Réf. : par. A6 et A7)

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

12. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que les procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées. (Réf. : par. A8 et A9)
13. Lorsque l'associé responsable de la mission prend connaissance d'une information qui aurait conduit le cabinet à refuser la mission d'audit si cette information avait été connue plus tôt, il doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Réf. : par. A9)

Affectation à l'équipe de mission

14. L'associé responsable de la mission doit s'assurer que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui n'en font pas partie, possèdent collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires pour :
- a) réaliser la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
 - b) permettre la délivrance d'un rapport d'audit approprié aux circonstances. (Réf. : par. A10 à A12)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation

15. L'associé responsable de la mission doit assumer 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 des textes légaux et réglementaires applicables; (Réf. : par. A13 à A15 et A20)
 - b) du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances.

Revues

16. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de veiller à ce que les revues soient effectuées conformément aux politiques et procédures de revue du cabinet. (Réf. : par. A16, A17 et A20)
17. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit s'assurer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A18 à A20)

Consultation

18. L'associé responsable de la mission doit :
- a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède aux consultations appropriées sur les questions complexes ou controversées;
 - b) s'assurer que les membres de l'équipe de 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;
 - d) déterminer que les conclusions tirées des consultations ont été mises en oeuvre. (Réf. : par. A21 et 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 déterminé qu'une revue de contrôle qualité est requise, le cas échéant, l'associé responsable de la mission doit :
- a) s'assurer qu'un responsable du contrôle qualité de la mission a été désigné;
 - b) s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission des questions importantes relevées au cours de la mission d'audit, y compris celles identifiées lors de la revue de contrôle qualité;
 - c) s'assurer que la date du rapport de l'auditeur n'est pas antérieure à l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Réf. : par. A23 à A25)
20. Le responsable du contrôle qualité de la mission doit procéder à une évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur. Cette évaluation doit comporter :
- a) des entretiens sur les questions importantes avec l'associé responsable de la mission;
 - b) une revue des états financiers ainsi que du projet de rapport de l'auditeur;
 - c) une revue d'extraits sélectionnés de la documentation de l'audit relatifs aux jugements importants portés par l'équipe de mission et aux conclusions auxquelles elle est parvenue;
 - d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur et une appréciation du caractère approprié du projet de rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A26, A27 et A29 à A31)
21. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, le responsable du contrôle qualité de la mission qui effectue une revue de contrôle qualité de la mission doit en outre prendre en considération les aspects suivants :
- a) l'évaluation que l'équipe de mission a faite de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission;
 - b) la tenue de consultations appropriées sur des questions ayant donné lieu à des divergences d'opinions ou sur d'autres questions complexes ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations;
 - c) si la documentation de l'audit sélectionnée pour la revue rend compte des travaux effectués par rapport aux jugements importants et étaye les conclusions dégagées. (Réf. : par. A28 à A31)

Divergences d'opinions

22. Lorsque des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et le responsable du contrôle qualité de celle-ci, l'équipe de mission doit suivre les politiques et procédures établies par le cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences.

Suivi

23. Un système efficace de contrôle qualité comporte un processus de suivi destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit examiner les résultats du processus de suivi du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein de celui-ci, ou, le cas échéant, par d'autres cabinets membres du réseau, et se demander si les déficiences mentionnées dans cette information peuvent affecter la mission d'audit. (Réf. : par. A32 à A34)

Documentation

24. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit⁴ :
- les problèmes relevés relativement au respect des règles de déontologie pertinentes, et la façon dont ils ont été résolus;
 - les conclusions quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et les entretiens pertinents tenus avec le cabinet, le cas échéant, qui viennent à l'appui de ces conclusions;
 - les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit;
 - la nature et l'étendue des consultations effectuées tout au long de la mission d'audit, et les conclusions qui en ont résulté. (Réf. : par. A35)
25. Le responsable du contrôle qualité de la mission doit consigner, dans la documentation de la mission d'audit ayant fait l'objet de la revue :
- que les procédures prévues par les politiques du cabinet concernant la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en oeuvre;
 - que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur;
 - que le responsable de la revue n'a pas eu connaissance de questions non résolues qui l'auraient amené à croire que les jugements importants portés par l'équipe de mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue n'étaient pas appropriés.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Système de contrôle qualité et rôle des équipes de mission (Réf. : par. 2)

- A1. La norme ISQC 1, ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses, traite de la responsabilité qui incombe au cabinet de mettre en place et de maintenir son système de contrôle qualité pour les missions d'audit. Ce système comporte des politiques et procédures couvrant chacun des éléments suivants :
- responsabilités d'encadrement pour la qualité au sein du cabinet;
 - règles de déontologie pertinentes;

⁴ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

- acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques;
- ressources humaines;
- réalisation des missions;
- suivi.

Les exigences qui traitent de la responsabilité qui incombe au cabinet de mettre en place et de maintenir un système de contrôle qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que la norme ISQC 1 lorsqu'elles traitent de chacun des éléments indiqués dans le présent paragraphe et qu'elles imposent au cabinet des obligations permettant d'atteindre les buts visés par les exigences énoncées dans la norme ISQC 1.

Appui sur le système de contrôle qualité du cabinet (Réf. : par. 4)

A2. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, l'équipe de mission peut s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet en ce qui concerne, par exemple :

- la compétence des membres du cabinet, grâce aux procédures de recrutement et de formation;
- l'indépendance, grâce aux informations pertinentes centralisées et mises à disposition par le cabinet;
- la poursuite d'une relation client, grâce aux procédures d'acceptation et de maintien des relations clients;
- le respect des exigences des textes légaux et réglementaires applicables, grâce au processus de suivi.

Responsabilités d'encadrement pour la qualité des audits (Réf. : par. 8)

A3. Par ses actions et la communication de messages appropriés aux autres membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission qui assume la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit qui lui est attribuée fait ressortir:

- a) l'importance, pour la qualité de l'audit :
 - i) du respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables lors de la réalisation de la mission,
 - ii) de la conformité aux politiques et procédures applicables de contrôle qualité du cabinet,
 - iii) de la délivrance de rapports d'audit qui sont appropriés aux circonstances,
 - iv) de la capacité de l'équipe de mission de faire part de ses préoccupations sans crainte de représailles;
- b) le fait que la qualité est essentielle à la réalisation de missions d'audit.

Règles de déontologie pertinentes

Respect des règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 9)

A4. Le Code de l'IFAC établit les principes fondamentaux de l'éthique professionnelle, qui comprennent :

- a) intégrité;
- b) objectivité;
- c) compétence et diligence professionnelles;
- d) confidentialité;
- e) comportement professionnel.

Définition des termes «cabinet», «réseau» et «cabinet membre du réseau» (Réf. : par. 9 à 11)

A5. Les définitions des termes «cabinet», «réseau» et «cabinet membre du réseau» énoncées dans les règles de déontologie pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISA. Par exemple, le Code de l'IFAC définit le cabinet comme suit :

- a) un professionnel comptable exerçant à titre individuel ou une société de personnes ou société de capitaux regroupant des professionnels comptables;
- b) une entité qui contrôle de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement;
- c) une entité contrôlée par de telles parties par un lien de propriété, de gestion ou autrement.

Le Code de l'IFAC fournit en outre des explications concernant les termes «réseau» et «cabinet membre du réseau».

Dans l'optique de la conformité aux exigences énoncées aux paragraphes 9 à 11, les définitions utilisées dans les règles de déontologie pertinentes s'appliquent dans la mesure nécessaire pour l'interprétation de ces règles de déontologie.

Menaces à l'indépendance (Réf. : alinéa 11 c))

A6. L'associé responsable de la mission peut identifier, relativement à la mission d'audit, des menaces à l'indépendance que des sauvegardes ne peuvent peut-être pas éliminer ou ramener à un niveau acceptable. Dans ce cas, comme l'exige l'alinéa 11 c), il en informe la ou les personnes compétentes au sein du cabinet pour déterminer les mesures appropriées à prendre, qui peuvent aller jusqu'à renoncer à l'activité ou aux intérêts qui constituent la menace, ou encore à démissionner lorsque c'est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Considérations propres aux entités du secteur public

A7. Certaines mesures législatives peuvent fournir des sauvegardes pour l'indépendance des auditeurs du secteur public. Cependant, ces auditeurs, ou les cabinets qui réalisent des audits dans le secteur public au nom de l'auditeur nommé par voie législative, peuvent, selon les termes et conditions du mandat dans le pays donné, avoir à adapter leur approche afin de favoriser le respect, dans son esprit, du paragraphe 11. Cela peut inclure, lorsque le mandat de l'auditeur du secteur public ne lui permet pas de démissionner, la révélation dans un rapport public des circonstances qui sont survenues et qui, dans le contexte du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à démissionner.

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 12)

A8. La norme ISQC 1 impose au cabinet d'obtenir les informations qu'il considère nécessaires dans les circonstances avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide du maintien ou non d'une mission et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant⁵. Des informations concernant entre autres les points ci-dessous aident l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit sont valables :

- l'intégrité des principaux propriétaires, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance de l'entité;
- le point de savoir si l'équipe de mission est compétente pour réaliser la mission d'audit et si elle en a les capacités nécessaires, y compris le temps et les ressources;
- le fait que le cabinet et l'équipe de mission puissent se conformer aux règles de déontologie pertinentes;
- les questions importantes relevées lors de la mission d'audit en cours ou de la précédente, et leurs implications pour le maintien de la relation.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 12 et 13)

A9. Dans le secteur public, il se peut que les auditeurs soient nommés conformément à une procédure légale. Il est donc possible que certaines des exigences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions d'audit énoncées aux paragraphes 12, 13 et A8 ne soient pas pertinentes dans ce contexte. Les informations recueillies au moyen du processus décrit peuvent néanmoins aider l'auditeur du secteur public à évaluer les risques et à s'acquitter de ses responsabilités en matière de rapport.

Affectation à l'équipe de mission (Réf. : par. 14)

A10. Fait partie de l'équipe de mission, le cas échéant, une personne dont le cabinet a retenu les services ou qui est employée par celui-ci, et qui, mettant à contribution son expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, met en oeuvre des procédures d'audit dans le cadre de la mission. Cependant, une personne possédant une telle expertise n'est pas membre de l'équipe de mission si sa participation à la mission se limite à un rôle de consultation. Les paragraphes 18, A21 et A22 traitent des consultations.

A11. Pour évaluer si l'équipe de mission dispose collectivement de la compétence et des capacités appropriées attendues d'elle, l'associé responsable de la mission peut notamment se demander si l'équipe de mission répond aux critères suivants :

- compréhension et expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité semblables à la mission concernée, acquises par une formation appropriée et la participation à de telles missions;

⁵ Norme ISQC 1, alinéa 27 a).

- compréhension des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables;
- expertise technique, y compris une expertise des technologies de l'information pertinentes et de domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit;
- connaissance des secteurs dans lesquels le client exerce ses activités;
- capacité d'exercer un jugement professionnel;
- compréhension des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Considérations propres aux entités du secteur public

A12. Dans le secteur public, la compétence appropriée peut englober d'autres aptitudes qui sont nécessaires pour s'acquitter du mandat d'audit propre à un pays en particulier. Il peut s'agir notamment de la compréhension des modalités selon lesquelles il faut faire rapport, y compris au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance ou encore au public en général. Dans le secteur public, l'étendue de l'audit peut être plus vaste et comprendre entre autres des aspects d'un audit de performance ou une évaluation exhaustive de la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité, ainsi que la prévention et la détection des fraudes et de la corruption.

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation (Réf. : alinéa 15 a))

- A13. Diriger l'équipe de mission implique notamment d'informer les membres de l'équipe sur des points tels que les suivants :
- leurs responsabilités, y compris la nécessité de se conformer aux règles de déontologie pertinentes, et de faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200⁶;
 - les responsabilités respectives de chaque associé, lorsque plusieurs associés interviennent dans la réalisation d'une mission d'audit;
 - les objectifs des travaux à réaliser;
 - la nature des activités de l'entité;
 - les questions liées aux risques;
 - les problèmes pouvant survenir;
 - la stratégie détaillée retenue pour la réalisation de la mission.

Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission permettent aux moins expérimentés d'entre eux de poser des questions aux plus expérimentés, ce qui favorise une bonne communication au sein de l'équipe.

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

⁶ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 15.

A15. La supervision consiste notamment :

- à suivre l'avancement de la mission d'audit;
- à prendre en considération la compétence et les capacités des divers membres de l'équipe de mission, et notamment voir si le temps qui leur est imparti est suffisant pour effectuer les travaux, s'ils comprennent les instructions qui leur ont été données et si les travaux sont exécutés selon la stratégie définie pour la mission d'audit;
- à examiner les questions importantes apparues au cours de la mission d'audit, à évaluer leur importance et à modifier en conséquence la stratégie définie pour la mission;
- à identifier les points devant faire l'objet, au cours de la mission d'audit, d'une consultation ou d'un examen par des membres plus expérimentés de l'équipe de mission.

Revue

Responsabilités en matière de revue (Réf. : par. 16)

A16. Selon la norme ISQC 1, les politiques et procédures du cabinet visant les responsabilités en matière de revue doivent reposer sur le principe que les travaux des membres moins expérimentés de l'équipe de mission sont revus par des membres plus expérimentés de l'équipe⁷.

A17. La revue consiste notamment à examiner :

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

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

A18. La revue des aspects ci-dessous par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission, permet la résolution des questions importantes dans un délai approprié, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction de l'associé responsable de la mission :

⁷ Norme ISQC 1, paragraphe 33.

- les aspects critiques faisant appel au jugement, en particulier ceux qui ont trait aux questions complexes ou controversées apparues tout au long de la mission;
- les risques importants;
- les autres aspects que l'associé responsable de la mission considère comme importants.

L'associé responsable de la mission n'est pas tenu de passer toute la documentation de l'audit en revue, mais il peut le faire. Toutefois, comme l'exige la norme ISA 230, il consigne dans la documentation l'étendue et la date des revues⁸.

A19. Lorsqu'un associé prend la relève de l'associé responsable d'une mission d'audit en cours, il peut appliquer les procédures de revue décrites au paragraphe A18 pour revoir les travaux effectués jusqu'à la date du transfert de responsabilités afin d'assumer les responsabilités d'associé responsable de la mission.

Considérations pertinentes dans le cas où l'équipe de mission s'appuie sur un membre possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit (Réf. : par. 15 à 17)

A20. Lorsque l'équipe de mission s'appuie sur un membre possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, la direction, la supervision et la revue de ses travaux peuvent comporter des aspects tels que les suivants :

- s'entendre avec ce membre sur la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux, de même que sur les rôles respectifs de celui-ci et des autres membres de l'équipe de mission et sur la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre eux;
- évaluer le caractère adéquat des travaux de ce membre, y compris la pertinence et le caractère raisonnable de ses constatations ou conclusions et leur cohérence avec les autres éléments probants.

Consultation (Réf. : par. 18)

A21. La consultation sur des questions importantes d'ordre technique, déontologique ou autre au sein du cabinet ou, lorsqu'il y a lieu, à l'extérieur du cabinet, peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

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

A22. Il peut être opportun que l'équipe de mission ait recours à des consultations externes lorsque, par exemple, le cabinet ne dispose pas en interne des ressources requises. Elle peut faire appel aux services de conseil fournis par d'autres cabinets, des instances professionnelles ou des autorités de réglementation, ou

⁸ Norme ISA 230, alinéa 9 c).

encore des organisations commerciales qui fournissent des services de contrôle qualité pertinents.

Revue de contrôle qualité d'une mission

Achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission avant la date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 19 c))

A23. La norme ISA 700 exige que le rapport de l'auditeur porte une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers⁹. Dans le cas d'un audit d'états financiers d'une entité cotée, ou lorsqu'une mission satisfait aux critères justifiant une revue de contrôle qualité, une telle revue aide l'auditeur à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus.

A24. Le fait d'effectuer en temps opportun la revue de contrôle qualité de la mission à des stades appropriés au cours de la mission permet la résolution rapide des questions importantes, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission.

A25. La revue de contrôle qualité de la mission est achevée lorsque le responsable du contrôle qualité de la mission a satisfait aux exigences des paragraphes 20 et 21 et, le cas échéant, s'est conformé au paragraphe 22. La documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être achevée après la date du rapport dans le cadre de la constitution du dossier d'audit définitif. La norme ISA 230 définit des exigences et fournit des indications à cet égard¹⁰.

Nature, étendue et calendrier de la revue de contrôle qualité de la mission (Réf. : par. 20)

A26. En restant attentif à l'évolution des circonstances, l'associé responsable de la mission est en mesure d'identifier les situations où une revue de contrôle qualité de la mission s'impose même si, au début de la mission, une telle revue n'était pas considérée comme nécessaire.

A27. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut être fonction, entre autres, de la complexité de la mission d'audit, du fait que l'entité soit cotée ou non, et du risque que le rapport de l'auditeur ne soit pas approprié aux circonstances. La revue de contrôle qualité de la mission ne réduit en rien les responsabilités de l'associé responsable de la mission à l'égard de la mission d'audit et de sa réalisation.

Revue de contrôle qualité de la mission relative à une entité cotée (Réf. : par. 21)

A28. Au nombre des autres points pertinents pour l'appréciation des jugements importants portés par l'équipe de mission susceptibles d'être pris en considération lors de la revue de contrôle qualité dans le cas d'une entité cotée, il y a :

⁹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphe 41.

¹⁰ Norme ISA 230, paragraphes 14 à 16.

- les risques importants identifiés au cours de la mission conformément à la norme ISA 315¹¹, et les réponses à l'évaluation de ces risques conformément à la norme ISA 330¹², notamment l'évaluation des risques de fraude faite par l'équipe de mission et les réponses à cette évaluation, conformément à la norme ISA 240¹³;
- les jugements portés, particulièrement en ce qui concerne les seuils de signification et les risques importants;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de l'audit, et la façon dont elles ont été traitées;
- les questions à communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance et, le cas échéant, à des tiers tels que des autorités de réglementation.

Selon les circonstances, ces autres points peuvent aussi être pertinents pour la revue de contrôle qualité des missions d'audit d'états financiers d'autres entités.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 20 et 21)

A29. La revue de contrôle qualité de la mission est requise non seulement pour les audits d'états financiers d'entités cotées, mais aussi dans le cas des missions d'audit qui répondent aux critères établis par le cabinet pour déterminer les missions qui feront l'objet d'une revue de contrôle qualité. Il peut arriver dans certains cas qu'aucune des missions d'audit du cabinet ne réponde à ces critères.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 20 et 21)

A30. Dans le secteur public, un auditeur nommé par voie législative (par exemple un auditeur général ou une autre personne qualifiée nommée pour le compte de l'auditeur général) peut agir dans un rôle équivalent à celui d'associé responsable de mission ayant la responsabilité globale des audits du secteur public. Dans ce cas, lorsqu'il y a lieu, le choix du responsable du contrôle qualité de la mission tient compte de la nécessité qu'il soit indépendant de l'entité faisant l'objet de l'audit et de sa capacité de faire une évaluation objective.

A31. Dans le secteur public, les entités cotées évoquées dans les paragraphes 21 et A28 sont rares. D'autres entités du secteur public peuvent toutefois être importantes en raison de leur taille, de leur complexité ou de certains aspects d'intérêt public, et compter de ce fait un large éventail de parties prenantes. Les sociétés d'État et les services publics en sont des exemples. En outre, l'évolution constante du secteur public peut donner naissance à de nouveaux types d'entités importantes. Il n'existe pas de critères objectifs définitifs sur la base desquels l'importance peut être déterminée. Néanmoins, les auditeurs du secteur public évaluent quelles

¹¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

¹² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

¹³ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

entités ont une importance suffisante pour justifier une revue de contrôle qualité de la mission.

Suivi (Réf. : par. 23)

- A32. La norme ISQC 1 exige que le cabinet établisse un processus de suivi destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures liées au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates, et qu'elles fonctionnent efficacement¹⁴.
- A33. Lorsqu'il considère les déficiences susceptibles d'affecter la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures qui ont été prises par le cabinet pour remédier à la situation et qu'il tient pour suffisantes dans le contexte de l'audit.
- A34. Une déficience relevée dans le système de contrôle qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission d'audit en particulier n'a pas été réalisée conformément aux normes professionnelles et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables, ni que le rapport de l'auditeur n'était pas approprié.

Documentation

Documentation des consultations (Réf. : alinéa 24 d))

- A35. La documentation des consultations auprès d'autres professionnels qui ont trait à des questions complexes ou controversées favorise, pour autant qu'elle soit suffisamment complète et détaillée, la compréhension :
- de la question faisant l'objet de la consultation;
 - des résultats de la consultation, y compris les décisions prises, leur fondement et la façon dont elles ont été appliquées.

¹⁴ Norme ISQC 1, paragraphe 48.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 230**

Documentation de l'audit

This International Standard on Auditing (ISA) 230, “Audit Documentation”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 230, «Documentation de l’audit», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 230, “Audit Documentation” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 230, «Documentation de l’audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 230, “Audit Documentation.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-001-4.

Documentation de l'audit

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Nature et utilité de la documentation de l'audit	2-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	
Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit	7
Documentation des procédures d'audit mises en oeuvre et des éléments probants obtenus	8-13
Constitution du dossier d'audit définitif	14-16
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit	A1
Documentation des procédures d'audit mises en oeuvre et des éléments probants obtenus	A2-A20
Constitution du dossier d'audit définitif	A21-A24
Annexe : Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation	

La Norme internationale d'audit (ISA) 230, «Documentation de l'audit», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de préparer la documentation de l'audit des états financiers. Une liste des autres normes ISA qui contiennent des exigences et indications spécifiques en matière de documentation est fournie en annexe. Les obligations de documentation spécifiques énoncées dans les autres normes ISA ne remettent pas en cause l'application de la présente norme. Par ailleurs, des obligations de

documentation additionnelles peuvent être imposées par des textes légaux ou réglementaires.

Nature et utilité de la documentation de l'audit

2. Lorsqu'elle répond aux exigences de la présente norme ISA ainsi qu'aux obligations de documentation spécifiques contenues dans les autres normes ISA pertinentes, la documentation de l'audit permet :
 - a) d'étayer la conclusion tirée par l'auditeur quant à l'atteinte de ses objectifs généraux¹;
 - b) d'attester que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.
3. La documentation de l'audit sert à plusieurs autres fins, dont les suivantes :
 - aider l'équipe de mission dans la planification et la réalisation de l'audit;
 - aider les membres de l'équipe de mission qui sont chargés de la supervision à diriger et à superviser les travaux d'audit et à s'acquitter de leurs responsabilités concernant la revue des travaux conformément à la norme ISA 220²;
 - permettre à l'équipe de mission de rendre compte de ses travaux;
 - conserver un dossier des points importants pour les audits futurs;
 - permettre la mise en oeuvre de revues de contrôle qualité de la mission et d'inspections, conformément à la norme ISQC 1³ ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses⁴;
 - permettre la conduite d'inspections externes, conformément aux exigences des textes légaux, réglementaires ou autres applicables.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation :
 - a) qui constitue un dossier suffisant et approprié des éléments qui permettent d'étayer son rapport;
 - b) qui atteste que l'audit a été planifié et réalisé conformément aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

¹ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 11.

² Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphes 15 à 17.

³ Norme ISQC 1, «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes», paragraphes 41, 43 à 45, ainsi que 55 et 56.

⁴ Norme ISA 220, paragraphe 2.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «documentation de l'audit», les documents contenant les informations relatives aux procédures d'audit mises en oeuvre, aux éléments probants pertinents obtenus et aux conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (des expressions telles que «dossier de travail» ou «feuilles de travail» sont aussi utilisées);
 - b) «dossier d'audit», le ou les fichiers ou autres supports d'information, physiques ou électroniques, contenant les documents qui constituent la documentation relative à une mission d'audit donnée;
 - c) «auditeur expérimenté», une personne (interne ou externe au cabinet) qui a une expérience de la pratique de l'audit et une compréhension raisonnable :
 - i) des processus d'audit,
 - ii) des normes ISA et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables,
 - iii) de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités,
 - iv) des questions d'audit et d'information financière pertinentes par rapport au secteur d'activité de l'entité.

Exigences

Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit

7. L'auditeur doit préparer en temps opportun la documentation de l'audit. (Réf. : par. A1)

Documentation des procédures d'audit mises en oeuvre et des éléments probants obtenus

Forme, contenu et étendue de la documentation

8. L'auditeur doit préparer une documentation qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission de comprendre : (Réf. : par. A2 à A5, A16 et A17)
- a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre afin de se conformer aux normes ISA et aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables; (Réf. : par. A6 et A7)
 - b) les résultats des procédures d'audit mises en oeuvre et les éléments probants obtenus;
 - c) les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions. (Réf. : par. A8 à A11)
9. Dans la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre, l'auditeur doit consigner par écrit :
- a) les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés; (Réf. : par. A12)

- b) qui a effectué les travaux d'audit et à quelle date ils ont été achevés;
 - c) qui a passé en revue les travaux d'audit effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue. (Réf. : par. A13)
10. L'auditeur doit garder trace dans son dossier de ses entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur les questions importantes, et indiquer notamment la nature de ces questions, le moment des entretiens et avec qui il s'est entretenu. (Réf. : par. A14)
11. Lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne concordent pas avec ses conclusions définitives sur une question importante, il doit consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences. (Réf. : par. A15)

Dérogation à une exigence pertinente

12. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur juge nécessaire de déroger à une exigence pertinente énoncée dans une norme ISA, il doit indiquer dans son dossier comment les procédures d'audit de remplacement mises en oeuvre ont permis d'atteindre l'objectif visé par l'exigence et les raisons de la dérogation à celle-ci. (Réf. : par. A18 et A19)

Questions relevées après la date du rapport de l'auditeur

13. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport, il doit consigner dans son dossier : (Réf. : par. A20)
- a) les circonstances exceptionnelles rencontrées;
 - b) les procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires mises en oeuvre, les éléments probants obtenus, et les conclusions tirées, ainsi que leur incidence sur son rapport;
 - c) quand et par qui les modifications corrélatives ont été apportées à la documentation de l'audit et passées en revue.

Constitution du dossier d'audit définitif

14. L'auditeur doit rassembler la documentation dans un dossier d'audit et achever le processus administratif de mise en forme du dossier d'audit définitif en temps opportun après la date de son rapport. (Réf. : par. A21 et A22)
15. Une fois constitué le dossier d'audit définitif, l'auditeur ne doit supprimer ou retirer aucun élément de documentation, quelle qu'en soit la nature, avant la fin du délai de conservation prescrit. (Réf. : par. A23)
16. Lorsque, dans des circonstances autres que celles décrites au paragraphe 13, l'auditeur estime nécessaire d'apporter des modifications ou des compléments d'information à la documentation de l'audit après la constitution du dossier d'audit définitif, il doit, indépendamment de la nature des modifications ou des compléments d'information, consigner dans son dossier : (Réf. : par. A24)
- a) les raisons précises pour lesquelles ils ont été apportés;
 - b) quand et par qui ils ont été apportés et passés en revue.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Préparation en temps opportun de la documentation de l'audit (Réf. : par. 7)

- A1. La préparation en temps opportun d'une documentation suffisante et appropriée contribue à améliorer la qualité de l'audit et à accroître l'efficacité de la revue et de l'évaluation des éléments probants obtenus et des conclusions tirées, avant la finalisation du rapport de l'auditeur. La documentation préparée après que les travaux d'audit ont été effectués risque d'être moins précise que celle préparée au fur et à mesure de leur réalisation.

Documentation des procédures d'audit mises en oeuvre et des éléments probants obtenus

Forme, contenu et étendue de la documentation (Réf. : par. 8)

- A2. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation de l'audit dépendent de facteurs tels que :
- la taille et la complexité de l'entité;
 - la nature des procédures d'audit à mettre en oeuvre;
 - les risques d'anomalies significatives identifiés;
 - l'importance des éléments probants obtenus;
 - la nature et l'ampleur des écarts relevés;
 - la nécessité de consigner au dossier une conclusion ou les fondements d'une conclusion qui ne ressortent pas clairement de la documentation sur les travaux effectués ou les éléments probants obtenus;
 - les méthodes suivies et les outils utilisés pour l'audit.
- A3. La documentation de l'audit peut être établie et conservée sur papier ou sur un support électronique ou autre. Elle peut comprendre, par exemple :
- des programmes d'audit;
 - des analyses;
 - des notes sur des problèmes particuliers;
 - des résumés des questions importantes;
 - des lettres de confirmation et d'affirmation;
 - des listes de contrôle;
 - de la correspondance (y compris par courrier électronique) concernant des questions importantes.
- L'auditeur peut inclure dans la documentation de l'audit des résumés ou des copies de documents de l'entité (par exemple certains contrats ou accords importants). La documentation de l'audit ne saurait toutefois se substituer aux documents comptables de l'entité.
- A4. L'auditeur n'a pas à inclure dans la documentation de l'audit les projets de feuilles de travail et d'états financiers qui ont été remplacés par d'autres, les notes qui reflètent un raisonnement incomplet ou préliminaire, les versions antérieures

de documents sur lesquels des erreurs typographiques ou autres ont été corrigées, ainsi que les doubles de documents.

- A5. Les explications verbales de l'auditeur ne suffisent pas à elles seules à confirmer la validité des travaux qu'il a effectués ou des conclusions qu'il a tirées, mais elles peuvent servir à préciser ou à clarifier des informations contenues dans la documentation.

Documentation de la conformité aux normes ISA (Réf. : alinéa 8 a))

- A6. En principe, le fait de se conformer aux exigences de la présente norme ISA devrait aboutir à une documentation suffisante et appropriée. D'autres normes ISA contiennent des exigences de documentation spécifiques qui visent à clarifier l'application de la présente norme dans le contexte propre à ces autres normes. Ces exigences de documentation spécifiques ne remettent pas en cause l'application de la présente norme. Par ailleurs, l'absence d'exigence concernant la documentation dans une norme ISA donnée ne peut être interprétée comme signifiant qu'aucune documentation ne sera préparée par suite de l'application de ses dispositions.
- A7. La documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit. Par exemple :
- l'existence d'un plan de mission adéquatement documenté démontre que l'auditeur a planifié l'audit;
 - l'existence d'une lettre de mission signée dans le dossier d'audit démontre que l'auditeur s'est entendu sur les termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance;
 - le fait que le rapport de l'auditeur contienne une opinion assortie d'une réserve appropriée sur les états financiers démontre que l'auditeur s'est conformé à l'exigence d'exprimer une opinion avec réserve dans les circonstances définies dans les normes ISA;
 - le dossier d'audit peut faire ressortir de plusieurs façons que l'auditeur s'est conformé aux exigences qui s'appliquent de manière générale tout au long de l'audit :
 - o par exemple, il se peut qu'il n'existe pas de façon unique de documenter l'exercice de l'esprit critique, mais la documentation de l'audit peut néanmoins attester que l'auditeur a fait preuve de l'esprit critique exigé par les normes ISA, notamment en mettant en oeuvre des procédures spécifiques permettant de corroborer les réponses de la direction à ses demandes d'informations,
 - o de même, le fait que l'associé responsable de la mission a assumé la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de

l'audit en conformité avec les normes ISA peut être attesté de diverses façons dans la documentation de l'audit, notamment par la consignation d'informations relatives à ses interventions aux moments opportuns dans certaines phases de l'audit, par exemple sa participation aux entretiens entre les membres de l'équipe de mission exigée par la norme ISA 315⁵.

Documentation des questions importantes et des jugements professionnels importants s'y rapportant (Réf : alinéa 8 c))

- A8. Pour juger de l'importance d'une question, il faut procéder à une analyse objective des faits et circonstances. Voici des exemples de questions importantes :
- les questions qui donnent lieu à des risques importants (au sens de la norme ISA 315⁶);
 - les résultats de procédures d'audit indiquant a) que les états financiers pourraient comporter une ou plusieurs anomalies significatives, ou b) qu'il est nécessaire de revoir l'évaluation antérieure des risques d'anomalies significatives faite par l'auditeur, ainsi que les réponses de l'auditeur à cette évaluation;
 - les circonstances qui rendent particulièrement difficile pour l'auditeur la mise en oeuvre de procédures d'audit nécessaires;
 - les constatations qui pourraient amener l'auditeur à modifier son opinion ou à inclure un paragraphe d'observation dans son rapport.
- A9. La place du jugement professionnel dans l'exécution des travaux et l'évaluation des résultats constitue un facteur important dans la détermination de la forme, du contenu et de l'étendue de la documentation des questions importantes. La documentation des jugements professionnels importants portés par l'auditeur permet d'expliquer les conclusions de celui-ci et contribue à renforcer la qualité du jugement exercé. Cela présente un intérêt particulier pour les personnes chargées de passer en revue la documentation de l'audit, ainsi que pour celles qui exécuteront les audits ultérieurement lors de leur revue des questions d'une importance continue (par exemple la revue rétrospective des estimations comptables).
- A10. Voici des exemples d'informations qu'il convient de consigner dans la documentation de l'audit, conformément au paragraphe 8, en ce qui concerne les questions importantes ayant nécessité que l'auditeur porte des jugements professionnels importants :
- les motifs des conclusions de l'auditeur, dans les cas où une exigence prévoit que celui-ci «doit prendre en considération (ou en compte)» certaines informations ou certains facteurs, et que cette prise en considération est importante dans le contexte de la mission;

⁵ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 10.

⁶ Norme ISA 315, alinéa 4 e).

- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère raisonnable ou non d'éléments reposant sur des jugements subjectifs (par exemple le caractère raisonnable ou non des estimations comptables importantes);
- le fondement des conclusions de l'auditeur quant au caractère authentique ou non d'un document lorsqu'une investigation plus poussée (notamment par le recours approprié à un expert ou à des procédures de confirmation) est entreprise en réponse à des conditions relevées au cours de l'audit qui ont amené l'auditeur à douter de l'authenticité du document.

A11. L'auditeur peut juger utile de préparer et de conserver dans la documentation de l'audit une synthèse de la mission (parfois appelée memorandum final) décrivant les questions importantes relevées au cours de l'audit et la manière dont elles ont été traitées, ou faisant référence à d'autres documents justificatifs pertinents qui contiennent ces informations. La synthèse peut accroître l'efficacité et l'efficience des revues et inspections de la documentation, particulièrement dans le cas d'audits complexes et de grande envergure. De plus, la préparation de cette synthèse peut faciliter la prise en considération des questions importantes par l'auditeur. Elle peut aussi aider l'auditeur à déterminer si, compte tenu des procédures d'audit mises en oeuvre et des conclusions tirées, il y a un ou des objectifs pertinents prévus dans les normes ISA qu'il ne peut atteindre de sorte qu'il se trouve dans l'impossibilité d'atteindre ses objectifs généraux.

Identification des éléments spécifiques testés, et des personnes responsables de l'exécution et de la revue des travaux (Réf. : par. 9)

- A12. Le fait de consigner les caractéristiques distinctives des éléments spécifiques testés est utile à plusieurs égards. Entre autres, cela permet à l'équipe de mission de rendre compte de son travail, tout en facilitant l'investigation des écarts ou des incohérences. Comme l'indiquent les exemples qui suivent, les caractéristiques distinctives varient selon la nature de la procédure d'audit et de l'élément testé.
- Dans le cas d'un test de détail portant sur les bons de commande générés par l'entité, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés aux fins du test par la date et le numéro de chaque bon de commande.
 - Dans le cas d'une procédure nécessitant la sélection ou l'examen de tous les éléments excédant une valeur déterminée dans une population donnée, l'auditeur peut noter l'étendue de la procédure et identifier la population (par exemple toutes les écritures du journal général au-delà d'un certain montant).
 - Dans le cas d'une procédure nécessitant une sélection systématique à partir d'une population de documents, l'auditeur peut identifier les documents sélectionnés en indiquant leur source ainsi que le point de départ et l'intervalle de sondage (par exemple un échantillon systématique de documents d'expédition sélectionnés à partir du journal des expéditions pour la période allant du 1^{er} avril au 30 septembre, avec un intervalle constant de 125 entre deux documents et le document numéro 12345 comme point de départ).

- Dans le cas d'une procédure nécessitant des demandes d'informations auprès de membres particuliers du personnel de l'entité, l'auditeur peut noter les dates des entretiens ainsi que le nom et le titre du poste de ces personnes.
- Dans le cas d'une procédure d'observation physique, l'auditeur peut noter le processus ou les éléments observés, les personnes concernées et leurs responsabilités respectives, ainsi que le lieu et le moment de la mise en oeuvre de la procédure.

A13. La norme ISA 220 exige que l'auditeur passe en revue les travaux d'audit effectués, dans le cadre de sa revue de la documentation de l'audit⁷. L'obligation de consigner qui a passé en revue les travaux d'audit effectués n'implique pas que chaque feuille de travail doit contenir la preuve qu'elle a été passée en revue. Elle nécessite cependant d'indiquer dans la documentation quels travaux d'audit ont été passés en revue, par qui et à quelle date.

Documentation des entretiens avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres personnes sur des questions importantes (Réf. : par. 10)

A14. La documentation ne se limite pas aux documents préparés par l'auditeur; elle peut comprendre d'autres documents appropriés, tels que les procès-verbaux de réunions établis par le personnel de l'entité et admis par l'auditeur. Parmi les autres personnes avec qui l'auditeur peut s'entretenir au sujet de questions importantes, il y a d'autres membres du personnel de l'entité, ou des tiers, notamment les personnes qui fournissent des conseils professionnels à l'entité.

Documentation du traitement des incohérences (Réf. : par. 11)

A15. L'obligation de consigner dans son dossier la façon dont il a traité les incohérences dans les informations n'implique pas que l'auditeur soit tenu de conserver des documents qui sont incorrects ou qui ont été remplacés.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 8)

A16. La documentation de l'audit est en général moins étendue pour une petite que pour une grande entité. Par ailleurs, lorsque l'associé responsable de la mission effectue tous les travaux d'audit, la documentation ne traite pas de points qui, autrement, pourraient nécessiter d'être documentés à seule fin de communiquer des informations ou des instructions aux membres de l'équipe de mission, ou de fournir la preuve qu'une revue a été faite par d'autres membres de l'équipe (par exemple, aucune information ne peut être consignée au sujet des entretiens entre les membres de l'équipe ou de la supervision de l'équipe). L'associé responsable de la mission se conforme néanmoins à l'exigence primordiale du paragraphe 8 qui lui impose de préparer une documentation que pourrait comprendre un auditeur expérimenté, car la documentation est susceptible d'être soumise à une revue par des tiers, à des fins réglementaires ou autres.

A17. Lors de la préparation de la documentation de l'audit, l'auditeur d'une petite entité peut juger utile et efficace de consigner des informations concernant différents aspects de l'audit dans un même document avec, au besoin, des

⁷ Norme ISA 220, paragraphe 17.

références à des feuilles de travail complémentaires. Voici des exemples de points pouvant être documentés ensemble lors de l'audit d'une petite entité : compréhension de l'entité et de son contrôle interne, stratégie générale d'audit et plan de mission, seuils de signification déterminés conformément à la norme ISA 320⁸, évaluation des risques, questions importantes notées au cours de l'audit et conclusions tirées.

Dérogation à une exigence pertinente (Réf. : par. 12)

- A18. Les exigences des normes ISA visent à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs particuliers qui y sont énoncés et, partant, ses objectifs généraux. Par conséquent, sauf dans des circonstances exceptionnelles, les normes ISA imposent de respecter chaque exigence pertinente dans le contexte de l'audit.
- A19. L'obligation de documentation s'applique uniquement aux exigences pertinentes dans le contexte de l'audit. Une exigence est considérée non pertinente⁹ uniquement dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- la norme ISA elle-même dans son ensemble n'est pas pertinente (par exemple, dans le cas d'une entité sans fonction d'audit interne, aucune exigence de la norme ISA 610¹⁰ n'est pertinente);
 - l'application de l'exigence dépend d'une condition qui n'est pas présente (par exemple, l'exigence imposée à l'auditeur de modifier son opinion en cas d'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, alors qu'il ne se trouve pas devant une telle impossibilité).

Questions relevées après la date du rapport de l'auditeur (Réf : par. 13)

- A20. À titre d'exemples de circonstances exceptionnelles, il y a les cas où, après la date de son rapport, l'auditeur prend connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus à cette date, auraient pu entraîner une correction des états financiers ou l'expression d'une opinion modifiée dans son rapport¹¹. Les modifications corrélatives de la documentation sont passées en revue conformément aux responsabilités en matière de revue énoncées dans la norme ISA 220¹², l'associé responsable de la mission assumant la responsabilité ultime de ces modifications.

Constitution du dossier d'audit définitif (Réf : par. 14 à 16)

- A21. Selon la norme ISQC 1 (ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures pour que la constitution des dossiers d'audit soit achevée en temps opportun¹³. La constitution du dossier

⁸ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit».

⁹ Norme ISA 200, paragraphe 22.

¹⁰ Norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes».

¹¹ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphe 14.

¹² Norme ISA 220, paragraphe 16.

¹³ Norme ISQC 1, paragraphe 45

- d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur¹⁴.
- A22. L'achèvement de la constitution du dossier d'audit définitif après la date du rapport de l'auditeur est un processus administratif qui n'implique pas la mise en oeuvre de nouvelles procédures d'audit ou la formulation de nouvelles conclusions. Il est toutefois possible d'apporter des modifications à la documentation au cours de ce processus, à la condition qu'elles soient de nature administrative. De telles modifications peuvent consister, par exemple :
- à éliminer les documents remplacés par d'autres;
 - à classer et à collationner les feuilles de travail et à y ajouter des références croisées;
 - à approuver les listes de contrôle relatives à l'achèvement de la constitution du dossier;
 - à documenter des éléments probants que l'auditeur a obtenus, dont il s'est entretenu et sur lesquels il s'est entendu avec les membres compétents de l'équipe de mission, avant la date de son rapport.
- A23. Selon la norme ISQC 1 (ou des exigences à tout le moins aussi rigoureuses), les cabinets sont tenus d'établir des politiques et procédures concernant la conservation de la documentation des missions¹⁵. Le délai de conservation de la documentation des missions d'audit est ordinairement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport de l'auditeur, ou de la date du rapport de l'auditeur du groupe si cette dernière date est plus tardive¹⁶.
- A24. À titre d'exemple de circonstances dans lesquelles l'auditeur peut juger nécessaire d'apporter des modifications ou des compléments d'information à la documentation de l'audit après l'achèvement de la constitution du dossier d'audit, il y a les cas où il est nécessaire de clarifier la documentation par suite de commentaires reçus au cours d'inspections de suivi menées par des membres du cabinet ou par des tiers.

Annexe

(Réf : par. 1)

Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009 qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs les concernant qui sont formulés dans les normes ISA.

¹⁴ Norme ISQC 1, paragraphe A54.

¹⁵ Norme ISQC 1, paragraphe 47.

¹⁶ Norme ISQC 1, paragraphe A61.

- Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», paragraphes 10 à 12
- Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphes 24 et 25
- Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphes 44 à 47
- Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphe 29
- Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 23
- Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers», paragraphe 12
- Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 32
- Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», paragraphe 14
- Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphes 28 à 30
- Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphe 15
- Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphe 23
- Norme ISA 550, «Parties liées», paragraphe 28
- Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», paragraphe 50
- Norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes», paragraphe 13

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 240**

**Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes
lors d'un audit d'états financiers**

This International Standard on Auditing (ISA) 240, “The auditor’s responsibilities relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 240, «Responsabilités de l’auditeur concernant les fraudes lors d’un audit d’états financiers», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 240, “The auditor’s responsibilities relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 240, «Responsabilités de l’auditeur concernant les fraudes lors d’un audit d’états financiers» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 240, “The auditor’s responsibilities relating to Fraud in an Audit of Financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-002-1.

Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2010)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Caractéristiques de la fraude	2-3
Responsabilité pour la prévention et la détection des fraudes	4-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectifs	10
Définitions	11
Exigences	
Esprit critique	12-14
Entretiens entre les membres de l'équipe de mission	15
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	16-24
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	25-27
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	28-33
Évaluation des éléments probants	34-37
Impossibilité de poursuivre la mission	38
Déclarations écrites	39
Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance	40-42
Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle	43
Documentation	44-47
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Caractéristiques de la fraude	A1-A6
Esprit critique	A7-A9
Entretiens entre les membres de l'équipe de mission	A10-A11
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A12-A27
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	A28-A32
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	A33-A48

résultant de fraudes	
Évaluation des éléments probants	A49-A53
Impossibilité de poursuivre la mission	A54-A57
Déclarations écrites	A58-A59
Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance	A60-A64
Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle	A65-A67
Annexe 1 : Exemples de facteurs de risque de fraude	
Annexe 2 : Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes	
Annexe 3 : Exemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes	

La Norme internationale d'audit (ISA) 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers. Elle fournit des précisions sur la façon d'appliquer la norme ISA 315¹ et la norme ISA 330² en ce qui concerne les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Caractéristiques de la fraude

2. Des anomalies dans les états financiers peuvent être le résultat de fraudes ou d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui est à l'origine de l'anomalie.
3. Bien que la notion juridique de fraude soit très large, aux fins des normes ISA, l'auditeur n'est concerné que par les fraudes entraînant des anomalies significatives dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux catégories d'anomalies intentionnelles : celles résultant d'informations financières mensongères et celles résultant d'un détournement d'actifs. Même si l'auditeur peut suspecter ou, dans de rares cas, détecter l'existence d'une fraude, il ne lui

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été ou non perpétrée. (Réf. : par. A1 à A6)

Responsabilité pour la prévention et la détection des fraudes

4. La responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes incombe aux responsables de la gouvernance et à la direction de l'entité. Il est important que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes, ce qui peut réduire les possibilités de les commettre, ainsi que sur les aspects dissuasifs, ce qui peut convaincre des personnes de ne pas commettre de fraudes en raison de la probabilité de leur détection et de leur sanction. Cette attitude implique une volonté de créer une culture d'honnêteté et de comportement éthique qui peut être renforcée par une surveillance active des responsables de la gouvernance. La surveillance qu'exercent les responsables de la gouvernance implique notamment de tenir compte des possibilités que la direction contourne les contrôles ou influence de façon inappropriée le processus d'information financière, par exemple en cherchant à manipuler les résultats afin d'influencer la perception des analystes quant à la performance et à la rentabilité de l'entité.

Responsabilités de l'auditeur

5. Il incombe à l'auditeur qui réalise un audit conformément aux normes ISA d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes ISA³.
6. La norme ISA 200⁴ précise que les effets possibles des limites inhérentes à l'audit sont particulièrement importants dans le cas d'une anomalie résultant d'une fraude. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer des stratagèmes complexes et soigneusement orchestrés destinés à dissimuler les faits, comme la falsification de documents, l'absence délibérée de comptabilisation d'opérations, ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur. De tels agissements sont d'autant plus difficiles à détecter qu'ils s'accompagnent de collusion. La collusion peut amener l'auditeur à considérer qu'un élément probant est valide alors même qu'il s'agit d'un faux. La capacité de l'auditeur de détecter une fraude dépend de facteurs tels que l'habileté du fraudeur, la fréquence et l'ampleur des manoeuvres frauduleuses, le degré de collusion entourant la fraude, l'importance relative des montants en cause et le niveau hiérarchique des personnes impliquées. Bien que l'auditeur puisse être à même d'identifier des occasions de fraudes potentielles, il lui est difficile de déterminer si des anomalies ayant trait à des éléments qui font

³ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe A51.

⁴ Norme ISA 200, paragraphe A51.

appel au jugement, par exemple des estimations comptables, découlent de fraudes ou d'erreurs.

7. En outre, le risque pour l'auditeur de ne pas détecter une anomalie significative résultant d'une fraude commise par la direction est plus élevé qu'en cas de fraude commise par les employés, car les dirigeants sont fréquemment à même de manipuler directement ou indirectement les documents comptables, de présenter des informations financières mensongères ou de contourner les procédures de contrôle conçues pour prévenir la perpétration de fraudes semblables par les employés.
8. Pour obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur est tenu de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit, compte tenu de la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles mis en place et du fait que des procédures d'audit qui peuvent être efficaces pour détecter les erreurs peuvent se révéler inefficaces pour détecter des fraudes. Les exigences de la présente norme ISA visent à aider l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et à concevoir des procédures permettant de détecter de telles anomalies.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers;
 - b) de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces risques;
 - c) de répondre de manière appropriée aux cas de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit.

Définitions

11. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «fraude», un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers, impliquant le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal;
 - b) «facteurs de risque de fraude», les événements ou circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pouvant susciter la perpétration d'une fraude, ou qui offrent l'occasion de la commettre.

Exigences

Esprit critique

12. Conformément à la norme ISA 200, l'auditeur doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la mission, en étant conscient de l'existence possible d'une

- anomalie significative résultant d'une fraude, nonobstant le jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A7 et A8)
13. À moins d'avoir des raisons de croire le contraire, l'auditeur peut tenir les livres et autres documents comptables pour authentiques. Si des situations rencontrées au cours de l'audit l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé, il doit procéder à des investigations complémentaires. (Réf. : par. A9)
 14. Lorsque les réponses de la direction ou des responsables de la gouvernance à ses demandes d'informations sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

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

15. La norme ISA 315 exige que des entretiens aient lieu entre les membres de l'équipe affectée à la mission et que l'associé responsable de la mission détermine les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens⁵. Ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée. Les entretiens doivent se dérouler en faisant abstraction de la confiance que les membres de l'équipe peuvent avoir dans l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A10 et A11)

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

16. Lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315⁶, il doit mettre en oeuvre les procédures énumérées aux paragraphes 17 à 24 pour obtenir des informations qui lui serviront à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Direction et autres personnes au sein de l'entité

17. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :
 - a) de l'évaluation qu'elle a faite du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et notamment de la nature, de l'étendue et de la fréquence de ses évaluations; (Réf. : par. A12 et A13)
 - b) des procédures qu'elle a mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, et notamment des risques spécifiques de fraude qu'elle a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers qui sont susceptibles d'être exposés au risque de fraude; (Réf. : par. A14)

⁵ Norme ISA 315, paragraphe 10.

⁶ Norme ISA 315, paragraphes 5 à 24.

- c) des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance sur les procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre;
 - d) des informations qu'elle a communiquées, le cas échéant, au personnel concernant sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique.
18. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et, au besoin, d'autres personnes dans l'entité, si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité. (Réf. : par. A15 à A17)
19. Lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, l'auditeur doit s'enquérir auprès des auditeurs internes s'ils ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité, et obtenir leur point de vue sur les risques de fraude. (Réf. : par. A18)

Responsables de la gouvernance

20. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité⁷, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont ils exercent leur surveillance sur les procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre, ainsi que sur le contrôle interne établi par la direction pour réduire ces risques. (Réf. : par. A19 à A21)
21. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, l'auditeur doit s'enquérir auprès des responsables de la gouvernance de leur éventuelle connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité. Ces demandes d'informations visent en partie à corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction.

Identification de corrélations inhabituelles ou inattendues

22. L'auditeur doit évaluer si les corrélations inhabituelles ou inattendues identifiées lors de la mise en oeuvre de procédures analytiques, y compris celles qui concernent les comptes de produits, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Autres informations

23. L'auditeur doit se demander si d'autres informations qu'il a obtenues indiquent des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A22)

Évaluation des facteurs de risque de fraude

24. L'auditeur doit évaluer si les informations qu'il a obtenues lors de la mise en oeuvre des autres procédures d'évaluation des risques et des activités connexes indiquent la présence d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude. Bien que la présence de facteurs de risque de fraude n'indique pas nécessairement l'existence de fraudes, ces facteurs sont souvent présents dans les situations de fraude et peuvent donc indiquer des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A23 à A27)

⁷ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

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

25. Conformément à la norme ISA 315, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers⁸.
26. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quelles catégories de produits, d'opérations génératrices de produits ou d'assertions peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 donne des précisions sur la documentation exigée de l'auditeur dans les cas où il conclut que la présomption ne s'applique pas dans le contexte de la mission et qu'il n'a donc pas identifié la comptabilisation des produits comme étant à l'origine d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A28 à A30)
27. L'auditeur doit considérer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qu'il a identifiés comme des risques importants et, en conséquence, s'il ne l'a pas déjà fait, acquérir une compréhension des contrôles correspondants de l'entité, y compris les activités de contrôle, qui sont pertinents par rapport à ces risques. (Réf. : par. A31 et A32)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales

28. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers⁹. (Réf. : par. A33)
29. Pour définir des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :
 - a) affecter à la mission des membres du cabinet et les superviser, en tenant compte des connaissances, compétences et habiletés des personnes auxquelles seront confiées des responsabilités importantes dans le cadre de la mission, ainsi que de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes; (Réf. : par. A34 et A35)
 - b) évaluer si le choix et l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, en particulier celles qui concernent les évaluations subjectives et les opérations complexes, peuvent être un indice d'informations financières mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats;
 - c) introduire un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit. (Réf. : par. A36)

⁸ Norme ISA 315, paragraphe 25.

⁹ Norme ISA 330, paragraphe 5.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions

30. Conformément à la norme ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions¹⁰. (Réf. : par. A37 à A40)

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

31. La direction est dans une position privilégiée pour commettre une fraude puisqu'elle est en mesure de manipuler les documents comptables et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui semblent par ailleurs fonctionner efficacement. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction puisse varier d'une entité à l'autre, ce risque reste néanmoins présent dans toutes les entités. Compte tenu de la manière imprévisible dont un tel contournement peut survenir, il s'agit d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc d'un risque important.
32. Indépendamment de son évaluation des risques de contournement des contrôles par la direction, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit destinées :
- a) à vérifier le caractère approprié des écritures de journal enregistrées dans le grand livre général et des autres ajustements effectués lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'il conçoit et met en oeuvre des procédures d'audit en vue de cette vérification, l'auditeur doit :
 - i) s'enquérir auprès des personnes participant au processus d'information financière de toute activité inappropriée ou inhabituelle concernant le traitement des écritures de journal et des autres ajustements,
 - ii) sélectionner des écritures de journal et d'autres ajustements effectués à la fin de la période,
 - iii) considérer la nécessité de procéder à des tests sur les écritures de journal et les autres ajustements comptables effectués tout au long de la période; (Réf. : par. A41 à A44)
 - b) à examiner les estimations comptables pour déterminer si elles sont entachées de parti pris et, le cas échéant, apprécier si les circonstances à l'origine du parti pris représentent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lorsqu'il effectue cet examen, l'auditeur doit :
 - i) d'une part, apprécier si les jugements et les décisions de la direction à partir desquels ont été établies les estimations comptables contenues dans les états financiers, même s'ils apparaissent raisonnables pris individuellement, indiquent un manque d'objectivité possible de la part de la direction de l'entité qui peut représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes. Dans l'affirmative, l'auditeur doit réévaluer les estimations dans leur ensemble,

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 6.

- ii) d'autre part, procéder à un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent; (Réf. : par. A45 à A47)
 - c) à évaluer, dans le cas des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles eu égard à sa compréhension de l'entité et de son environnement et aux autres informations obtenues au cours de l'audit, si la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs. (Réf. : par. A48)
33. L'auditeur doit déterminer si, en réponse aux risques identifiés de contournement des contrôles par la direction, il lui faut mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit, en sus de celles qui sont explicitement mentionnées ci-dessus (c'est-à-dire dans les cas où il existe d'autres risques spécifiques de contournement des contrôles par la direction qui ne sont pas couverts par les procédures mises en oeuvre pour satisfaire aux exigences du paragraphe 32).

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. A49)

34. L'auditeur doit évaluer si les procédures analytiques qu'il met en oeuvre vers la fin de son audit, pour parvenir à une conclusion, générale quant à la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité, indiquent l'existence d'un risque jusqu'alors non identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. (Réf. : par. A50)
35. Si l'auditeur relève une anomalie, il doit évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude. Si c'est le cas, il doit en apprécier les incidences possibles sur les autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction, en étant conscient qu'un acte de fraude constitue rarement un cas isolé. (Réf. : par. A51)
36. Si l'auditeur relève une anomalie, qu'elle soit significative ou non, et qu'il a des raisons de croire qu'elle résulte ou pourrait résulter d'une fraude impliquant la direction (en particulier, la haute direction), il doit reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et son incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre pour répondre à ces risques. Lorsqu'il reconsidère la fiabilité des éléments probants déjà recueillis, l'auditeur doit également se demander si des circonstances ou des situations indiquent une collusion possible impliquant des employés, la direction ou des tiers. (Réf. : par. A52)
37. Si l'auditeur obtient confirmation de l'existence d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers ou qu'il se trouve dans l'impossibilité de conclure sur ce point, il doit en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A53)

Impossibilité de poursuivre la mission

38. Si, en raison de l'existence d'une anomalie résultant d'une fraude avérée ou suspectée, l'auditeur se trouve dans des circonstances exceptionnelles qui le conduisent à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission, il doit :
- a) déterminer quelles sont ses obligations professionnelles et légales dans les circonstances, et notamment s'il est tenu de faire rapport à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission d'audit ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation;
 - b) se demander s'il est approprié de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables;
 - c) en cas de démission :
 - i) s'entretenir de sa démission et de ses motifs avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et avec les responsables de la gouvernance,
 - ii) déterminer s'il est tenu professionnellement ou légalement de faire part de sa démission et de ses motifs à la personne ou aux personnes qui lui ont confié la mission ou, dans certains cas, aux autorités de réglementation.
- (Réf. : par. A54 à A57)

Déclarations écrites

39. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant :
- a) qu'elles reconnaissent être responsables pour la conception, la mise en place et le maintien du contrôle interne destiné à prévenir et à détecter les fraudes;
 - b) qu'elles lui ont communiqué les résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes;
 - c) qu'elles lui ont signalé tous les cas de fraudes avérées ou suspectées, dont elles ont eu connaissance, concernant l'entité et impliquant :
 - i) la direction,
 - ii) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,
 - iii) d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers;
 - d) qu'elles lui ont signalé toutes les allégations ou tous les soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à leur connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Réf. : par. A58 et A59)

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

40. Si l'auditeur détecte une fraude ou obtient des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit en faire communication dès que possible à la direction, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première pour la prévention et la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A60)

41. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité, si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude impliquant :
- a) la direction,
 - b) des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne,
 - c) d'autres personnes, dès lors que la fraude est à l'origine d'une anomalie significative dans les états financiers,
- il doit leur en faire communication dès que possible. S'il soupçonne une fraude impliquant la direction, l'auditeur doit faire part de ses soupçons aux responsables de la gouvernance et s'entretenir avec eux de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever la mission. (Réf. : par. A61 à A63)
42. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance toute autre question ayant trait à la fraude qui, selon son jugement, relève de leur compétence. (Réf. : par. A64)

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle

43. Si l'auditeur détecte ou soupçonne une fraude, il doit déterminer s'il est tenu d'en faire communication à un tiers à l'entité. Bien qu'une telle communication puisse être interdite en raison de l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur, il se peut que ses obligations légales l'emportent sur l'obligation au secret professionnel dans certaines circonstances. (Réf. : par. A65 à A67)

Documentation

44. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit¹¹ portant sur sa compréhension de l'entité et de son environnement et sur son évaluation des risques d'anomalies significatives exigées par la norme ISA 315¹² :
- a) les décisions importantes prises au cours des entretiens entre les membres de l'équipe de mission en ce qui concerne les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité;
 - b) les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes identifiés et évalués au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions.
45. L'auditeur doit consigner ce qui suit dans la documentation de l'audit portant sur ses réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, exigées par la norme ISA 330¹³ :
- a) les réponses globales à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre, et le lien entre ces procédures et son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions;

¹¹ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

¹² Norme ISA 315, paragraphe 32.

¹³ Norme ISA 330, paragraphe 28.

- b) les résultats des procédures d'audit, y compris celles conçues pour répondre au risque de contournement des contrôles par la direction.
46. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les communications qu'il a faites en matière de fraude à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux autorités de réglementation et à d'autres tiers.
47. Si l'auditeur a conclu que la présomption de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits ne s'applique pas dans le contexte de la mission, il doit consigner dans la documentation de l'audit les raisons motivant cette conclusion.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractéristiques de la fraude (Réf. : par. 3)

- A1. La fraude, qu'elle se manifeste sous la forme d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs, suppose l'existence de motifs ou de pressions pour la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration, ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte commis. Par exemple :
- il peut exister des motifs ou pressions pour présenter des informations financières mensongères lorsque la direction subit des pressions internes ou externes pour atteindre un bénéfice cible ou un résultat financier attendu (et peut-être irréaliste), en particulier lorsque les conséquences de la non-réalisation des objectifs financiers peuvent être importantes pour elle. De même, certaines personnes peuvent avoir un motif pour détourner des actifs du fait, par exemple, qu'elles vivent au-dessus de leurs moyens;
 - des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude peuvent exister lorsqu'une personne croit pouvoir contourner le contrôle interne, par exemple du fait qu'elle occupe un poste de confiance ou qu'elle est au courant de déficiences particulières du contrôle interne;
 - il arrive que des personnes soient capables de rationaliser la perpétration d'un acte frauduleux. Certaines personnes possèdent un état d'esprit, un caractère ou un ensemble de valeurs morales 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 lorsqu'elles se trouvent dans un environnement où des pressions suffisamment fortes les y incitent.
- A2. Les informations financières mensongères impliquent des anomalies intentionnelles, notamment des omissions de montants ou d'informations dans les états financiers, en vue de tromper les utilisateurs des états financiers. Elles peuvent résulter de la volonté de la direction de manipuler 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. La manipulation des résultats peut débiter par des actions d'ampleur limitée ou des révisions inappropriées des hypothèses et des jugements de la direction. Cependant, certaines pressions et certains motifs peuvent conduire à une amplification de ces actions et aboutir à des informations financières mensongères. Une telle situation

peut se produire lorsque la direction, par suite de pressions pour répondre aux attentes du marché, ou dans le but de maximiser une rémunération basée sur des performances, adopte intentionnellement des positions qui conduisent à des informations financières mensongères du fait d'anomalies significatives dans les états financiers. Dans certaines entités, la direction peut avoir intérêt à diminuer le bénéfice de manière significative dans le but de réduire les impôts, ou encore à gonfler le bénéfice dans l'espoir d'obtenir un financement bancaire.

- A3. Les informations financières mensongères peuvent résulter :
- de manipulations, de falsifications (y compris les contrefaçons de documents) ou de la modification de documents comptables ou de pièces justificatives à partir desquels les états financiers sont établis;
 - de fausses déclarations ou d'omissions intentionnelles d'événements, d'opérations ou d'autres informations importantes dans les états financiers;
 - de l'application volontairement incorrecte des principes comptables en matière d'évaluation, de classement, de présentation ou d'informations à fournir.
- A4. Les informations financières mensongères impliquent souvent que la direction contourne des contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement. La direction peut commettre des fraudes en contournant les contrôles par des moyens tels que les suivants :
- l'enregistrement d'écritures fictives, en particulier à une date proche de la fin d'une période comptable, dans le but de manipuler les résultats ou d'atteindre d'autres objectifs;
 - une révision inappropriée des hypothèses posées et des jugements portés pour l'estimation de certains soldes de comptes;
 - l'omission ou la comptabilisation anticipée ou tardive dans les états financiers d'événements ou d'opérations survenus au cours de la période considérée;
 - la dissimulation ou la non-mention de faits pouvant avoir une incidence sur les montants inscrits dans les états financiers;
 - la réalisation d'opérations complexes, structurées de façon à donner une image inexacte de la situation ou performance financière de l'entité;
 - la modification des documents comptables ou des termes et conditions concernant des opérations importantes et inhabituelles.
- A5. Le détournement d'actifs implique le vol de biens appartenant à l'entité et est souvent commis par des employés pour des montants relativement faibles ou non significatifs. Toutefois, la direction peut aussi y être mêlée, car elle est généralement plus à même de déguiser ou dissimuler un détournement d'actifs en ayant recours à des moyens difficiles à détecter. Le détournement d'actifs peut prendre diverses formes, dont les suivantes :
- le détournement de fonds (par exemple, le détournement sur des comptes bancaires personnels d'encaissements de créances ou de sommes recouvrées sur des créances passées en perte);

- le vol d'actifs corporels ou l'atteinte à la propriété intellectuelle (par exemple, le vol de stocks pour les utiliser personnellement ou pour les revendre, le vol de résidus pour les revendre, la divulgation de renseignements de nature technologique à un concurrent en échange d'argent);
- le paiement par l'entité de biens et de services dont elle n'a pas bénéficié (par exemple, les règlements à des fournisseurs fictifs, les commissions illicites versées par des fournisseurs aux acheteurs de l'entité en contrepartie d'une augmentation des prix ou les rémunérations versées à des employés fictifs);
- l'utilisation d'actifs de l'entité à des fins personnelles (par exemple, l'utilisation des actifs de l'entité pour garantir un prêt personnel ou un prêt à une partie liée).

Le détournement d'actifs s'accompagne souvent d'écritures ou de documents fictifs ou trompeurs destinés à dissimuler le fait que les actifs sont manquants ou ont été donnés en garantie sans autorisation appropriée.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A6. Dans le secteur public, les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes peuvent découler de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité qui sont applicables aux entités du secteur public, ou être spécifiquement définies dans le mandat de l'auditeur. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais qu'elles comportent une obligation plus large de considérer les risques de fraude.

Esprit critique (Réf. : par. 12 à 14)

- A7. Faire preuve d'esprit critique, c'est s'interroger tout au long de la mission sur la possibilité que les informations et les éléments probants obtenus donnent à penser qu'une anomalie significative résultant d'une fraude pourrait exister. L'esprit critique exige également de s'interroger sur la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, le cas échéant, sur les contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Compte tenu des caractéristiques de la fraude, il est particulièrement important que l'auditeur fasse preuve d'esprit critique lors de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A8. Bien qu'on ne puisse s'attendre à ce que l'auditeur fasse totalement abstraction du jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance de l'entité, il est particulièrement important qu'il fasse preuve d'esprit critique lorsqu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.
- A9. Un audit effectué conformément aux normes ISA implique rarement l'authentification de documents et l'auditeur n'est pas censé être un expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour

cela¹⁴. Cependant, si l'auditeur découvre des situations qui l'amènent à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que les termes d'un document ont été modifiés sans qu'il en soit informé, ses investigations complémentaires peuvent consister entre autres :

- à obtenir une confirmation directe de la part du tiers concerné;
- à avoir recours à un expert pour faire évaluer l'authenticité du document.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 15)

A10. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers de l'entité :

- donnent l'occasion aux membres de l'équipe les plus expérimentés de partager leurs idées afin de déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter de telles anomalies;
- permettent à l'auditeur d'envisager des mesures appropriées en réponse à cette éventualité, et de déterminer quels membres de l'équipe de mission mettront en oeuvre certaines procédures d'audit;
- permettent à l'auditeur de déterminer de quelle manière les résultats des procédures d'audit seront partagés au sein de l'équipe de mission et comment seront traitées les allégations de fraudes dont l'auditeur pourrait prendre connaissance.

A11. Les entretiens peuvent comprendre notamment :

- un échange d'idées entre les membres de l'équipe de mission pour déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, comment la direction pourrait produire et dissimuler des informations financières mensongères, et comment les actifs de l'entité pourraient être détournés;
- la prise en compte des circonstances pouvant être l'indice d'une manipulation des résultats, ainsi que des pratiques auxquelles pourrait se livrer la direction pour manipuler les résultats et qui pourraient aboutir à des informations financières mensongères;
- la prise en compte des facteurs externes et internes connus affectant l'entité qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude, et qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction ou à d'autres personnes de rationaliser la perpétration d'une fraude;
- la prise en considération de l'engagement de la direction dans la surveillance du personnel ayant accès aux liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être détournés;

¹⁴ Norme ISA 200, paragraphe A47.

- la prise en considération de tout changement inhabituel ou inexplicable dans le comportement ou le train de vie de membres de la direction ou d'employés dont l'équipe de mission aurait connaissance;
- un rappel de l'importance toute particulière de garder à l'esprit, tout au long de l'audit, la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes;
- la prise en considération des types de situations qui, si elles survenaient, pourraient constituer un indice de fraude;
- un examen de la façon d'intégrer un élément d'imprévisibilité dans la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre;
- une réflexion sur les procédures d'audit qui pourraient être choisies pour répondre aux possibilités d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, et sur les types de procédures d'audits qui pourraient être plus efficaces que d'autres;
- la prise en compte de toute allégation de fraude portée à la connaissance de l'auditeur;
- la prise en considération du risque de contournement des contrôles par la direction.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Demandes d'informations auprès de la direction

Évaluation par la direction des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes (Réf. : alinéa 17 a))

A12. Du fait que la direction assume la responsabilité du contrôle interne de l'entité et de la préparation des états financiers, il convient que l'auditeur s'entretienne avec elle de l'évaluation qu'elle a faite des risques de fraude et des contrôles en place pour les prévenir et les détecter. La nature, l'étendue et la fréquence de l'évaluation de ces risques et de ces contrôles par la direction varient d'une entité à l'autre. Dans certaines entités, la direction procède à des évaluations détaillées sur une base annuelle ou dans le cadre d'un suivi continu. Dans d'autres entités, la direction peut procéder à des évaluations moins structurées et moins fréquentes. La nature, l'étendue et la fréquence des évaluations faites par la direction sont utiles à l'auditeur pour sa compréhension de l'environnement de contrôle de l'entité. Par exemple, le fait que la direction n'ait pas réalisé d'évaluation des risques de fraude peut, dans certaines circonstances, indiquer qu'elle n'accorde pas suffisamment d'importance au contrôle interne.

Considérations propres aux petites entités

A13. Dans certaines entités, en particulier les plus petites, l'évaluation de la direction peut porter principalement sur les risques de fraude commise par des employés ou sur les risques de détournements d'actifs.

Procédures mises en place par la direction pour identifier les risques de fraude dans l'entité et y répondre (Réf. : alinéa 17 b))

A14. Dans le cas des entités à établissements multiples, les procédures mises en place par la direction peuvent comporter différents niveaux de suivi selon les

établissements ou les unités d'exploitation. Il se peut en outre que la direction ait identifié des établissements ou des unités d'exploitation qui sont plus susceptibles que d'autres de présenter un risque de fraude.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité (Réf. : par. 18)

- A15. Les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction peuvent fournir à l'auditeur des informations utiles concernant les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes commises par des employés. Il est toutefois peu probable qu'elles lui fournissent des informations utiles concernant les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes commises par la direction. Par ailleurs, les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité peuvent donner l'occasion à ces personnes de transmettre à l'auditeur des informations qui, autrement, ne lui seraient peut-être pas communiquées.
- A16. Voici des exemples d'autres personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur peut se renseigner sur l'existence ou la suspicion de fraudes :
- le personnel d'exploitation qui ne participe pas directement au processus d'information financière;
 - les employés à différents niveaux hiérarchiques;
 - les employés qui interviennent dans le lancement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles, ainsi que ceux qui supervisent ces personnes ou assurent un suivi de leur travail;
 - le conseiller juridique interne;
 - le responsable de l'éthique ou son équivalent;
 - la ou les personnes responsables du suivi des allégations de fraude.
- A17. La direction est souvent la mieux placée pour commettre une fraude. Par conséquent, l'auditeur fait preuve d'esprit critique dans son évaluation des réponses de la direction à ses demandes d'informations et il se peut qu'il juge nécessaire que les réponses obtenues soient corroborées par d'autres informations.

Demandes d'informations auprès des auditeurs internes (Réf. : par. 19)

- A18. La norme ISA 315 et la norme ISA 610 définissent des exigences et fournissent des indications concernant les audits des entités qui ont une fonction d'audit interne¹⁵. Lors de la mise en oeuvre des exigences de ces normes ISA en contexte de fraude, l'auditeur peut demander des informations au sujet d'activités spécifiques d'audit interne, par exemple :
- quelles procédures ont été mises en oeuvre par les auditeurs internes au cours de l'exercice, le cas échéant, pour détecter les fraudes;
 - si la direction a donné suite de façon satisfaisante aux constatations découlant de l'application de ces procédures.

¹⁵ Norme ISA 315, paragraphe 23, et norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes».

Acquisition d'une compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

- A19. Les responsables de la gouvernance de l'entité exercent une surveillance sur les systèmes de suivi des risques, du contrôle financier et de la conformité à la législation. Dans beaucoup de pays, les pratiques en matière de gouvernance sont bien développées et les responsables de la gouvernance jouent un rôle actif dans la surveillance de l'évaluation des risques de fraude par l'entité et du contrôle interne relatif à ces risques. Étant donné que les responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance et à la direction peuvent varier selon l'entité et d'un pays à l'autre, il est important que l'auditeur comprenne la nature de leurs responsabilités respectives pour pouvoir acquérir une compréhension de la surveillance exercée par les personnes compétentes¹⁶.
- A20. La compréhension de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance peut éclairer l'auditeur sur les possibilités que l'entité soit exposée à des fraudes commises par la direction, sur le caractère adéquat du contrôle interne relatif aux risques de fraude et sur la compétence et l'intégrité de la direction. L'auditeur peut acquérir cette compréhension par différents moyens, par exemple en assistant à des réunions au cours desquelles ces questions sont abordées, par la lecture des procès-verbaux de ces réunions, ou encore par des demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance.

Considérations propres aux petites entités

- A21. Dans certaines entités, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'une petite entité est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. Généralement, l'auditeur n'a alors aucune démarche à faire, vu l'absence de fonction de surveillance distincte des fonctions de direction.

Prise en considération d'autres informations (Réf. : par. 23)

- A22. En plus des informations obtenues par la mise en oeuvre de procédures analytiques, d'autres informations recueillies au sujet de l'entité et de son environnement peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent fournir des informations utiles pour l'identification de ces risques. Les informations obtenues par l'auditeur dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la relation client, de même que l'expérience acquise lors d'autres missions réalisées pour l'entité, par exemple des missions d'examen d'informations financières intermédiaires, peuvent aussi se révéler pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Évaluation des facteurs de risque de fraude (Réf. : par. 24)

- A23. Le fait que la fraude soit habituellement dissimulée peut en rendre la détection très difficile. Néanmoins, l'auditeur peut relever des événements ou des

¹⁶ Les paragraphes A1 à A8 de la norme ISA 260 expliquent avec qui l'auditeur communique lorsque la structure de gouvernance de l'entité n'est pas bien définie.

circonstances qui indiquent l'existence de motifs ou de pressions pour commettre une fraude ou qui offrent l'occasion de la commettre (facteurs de risque de fraude). Par exemple :

- le besoin de satisfaire les attentes de tiers afin d'obtenir des capitaux propres supplémentaires peut créer des pressions incitant à la fraude;
- l'attribution de primes importantes en cas de réalisation d'objectifs de résultats irréalistes peut constituer un motif pour commettre une fraude;
- un environnement de contrôle qui n'est pas efficace peut offrir l'occasion de commettre une fraude.

A24. Il n'est pas facile de classer les facteurs de risque de fraude par ordre d'importance. Leur portée varie considérablement. Certains des facteurs sont présents dans des entités dont la situation ne présente pas de risques d'anomalies significatives. En conséquence, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il est en présence d'un facteur de risque de fraude et s'il lui faut en tenir compte dans l'évaluation du risque que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

A25. L'Annexe 1 présente des exemples de facteurs de risque de fraude ayant rapport aux informations financières mensongères et aux détournements d'actifs. Ces exemples sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes en cas de fraude :

- des motifs ou des pressions pour commettre une fraude;
- des circonstances perçues comme favorables à la perpétration d'une fraude;
- la capacité de rationaliser l'acte frauduleux.

Il se peut que les facteurs de risque qui reflètent une attitude permettant la rationalisation de l'acte frauduleux ne soient pas facilement décelables par l'auditeur. Il peut néanmoins arriver qu'il prenne connaissance de l'existence de telles informations. Bien que les facteurs de risque de fraude décrits à l'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 risque peuvent exister.

A26. La taille, la complexité et le mode de propriété de l'entité ont une incidence importante sur la prise en considération des facteurs de risque de fraude pertinents. Par exemple, dans le cas d'une grande entité, il est généralement possible de limiter les agissements répréhensibles de la part de la direction par des moyens tels que :

- une surveillance efficace de la part des responsables de la gouvernance;
- une fonction d'audit interne efficace;
- l'existence et l'application effective d'un code de bonne conduite écrit.

De plus, la prise en considération des facteurs de risque de fraude au niveau d'une unité d'exploitation peut fournir un éclairage différent de celui obtenu à l'échelle de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A27. Dans le cas d'une petite entité, certaines ou l'ensemble de ces considérations peuvent être inapplicables ou de moindre importance. Par exemple, une petite entité peut ne pas avoir de code de bonne conduite écrit, mais avoir néanmoins développé une culture qui, par la communication orale et l'exemple de la direction, fait ressortir l'importance de l'intégrité et du comportement éthique. De manière générale, le fait que la direction soit assumée dans une petite entité par une seule personne n'indique pas forcément que la direction n'affiche pas et ne communique pas une attitude appropriée à l'égard du contrôle interne et du processus d'information financière. Dans certaines entités, l'obligation d'obtenir des autorisations de la direction peut compenser des contrôles par ailleurs déficients et réduire le risque de fraudes commises par le personnel. Le fait que la direction soit assumée par une seule personne peut cependant constituer une déficience potentielle du contrôle interne, puisque la direction a alors la possibilité de contourner les contrôles.

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

Risques de fraude dans la comptabilisation des produits (Réf. : par. 26)

- A28. La surévaluation des produits (en raison, par exemple, de l'enregistrement anticipé de produits ou de l'enregistrement d'opérations fictives) ou, à l'inverse, leur sous-évaluation (par exemple dans le cas du rattachement inapproprié de produits à une période ultérieure) sont fréquemment la source d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères.
- A29. Les risques de fraude dans la comptabilisation des produits peuvent être plus élevés dans certaines entités que dans d'autres. Par exemple, dans les entités cotées, la direction peut subir des pressions ou avoir des motifs pour établir des informations financières mensongères par une comptabilisation inappropriée des produits lorsque, par exemple, le rendement est évalué en fonction de la croissance des produits ou des profits d'un exercice à l'autre. De même, les risques de fraude dans la comptabilisation des produits peuvent, par exemple, être plus élevés dans le cas des entités dont une partie importante des produits provient des ventes au comptant.
- A30. La présomption de l'existence de risques de fraude dans la comptabilisation des produits peut être écartée. Par exemple, l'auditeur peut conclure qu'il n'y a pas de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes dans la comptabilisation des produits dans le cas où les produits sont générés par un seul type d'opération simple, par exemple les loyers provenant d'un immeuble locatif qui ne comporte qu'une seule unité de location.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, et compréhension des contrôles correspondants de l'entité (Réf. : par. 27)

- A31. La direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques

qu'elle décide d'assumer¹⁷. Pour déterminer les types de contrôles à mettre en place dans le but de prévenir et de détecter les fraudes, la direction prend en compte les risques que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes. Dans sa démarche, la direction peut être amenée à conclure qu'il n'est pas efficace par rapport au coût de mettre en place et de maintenir un contrôle particulier lorsque la réduction attendue des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes est limitée.

- A32. Il est donc important pour l'auditeur d'acquérir une compréhension des contrôles conçus, mis en place et maintenus par la direction pour prévenir et détecter les fraudes. Ce faisant, l'auditeur peut constater, par exemple, que la direction a sciemment accepté les risques associés à une non-séparation des tâches. Par ailleurs, les informations obtenues dans le cadre de l'acquisition de cette compréhension peuvent également être utiles pour identifier les facteurs de risque de fraude susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

Réponses globales (Réf. : par. 28)

- A33. L'élaboration de réponses globales adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes implique généralement de s'interroger sur la façon d'exercer un esprit critique plus aigu dans la démarche générale d'audit, par exemple :

- en déterminant avec plus de circonspection la nature et l'étendue de la documentation à examiner à l'appui des opérations significatives;
- en reconnaissant le besoin de corroborer davantage les explications ou les déclarations de la direction concernant des éléments significatifs.

L'élaboration de ces réponses globales implique également une réflexion plus générale parallèlement aux procédures spécifiques prévues par ailleurs. Cette réflexion porte entre autres sur les questions énumérées au paragraphe 29, qui font l'objet de précisions ci-dessous.

Affectation et supervision de membres du cabinet à la mission (Réf. : alinéa 29 a))

- A34. L'auditeur peut répondre aux risques identifiés d'anomalies significatives résultant de fraudes, par exemple en affectant à la mission des personnes additionnelles ayant des compétences et des connaissances spécialisées, tels des experts en juricomptabilité et en informatique ou des collaborateurs de plus grande expérience.
- A35. Le degré de supervision exercé par l'auditeur est fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et de la compétence des membres de l'équipe de mission qui exécutent les travaux.

¹⁷ Norme ISA 315, paragraphe A48.

Élément d'imprévisibilité dans le choix des procédures d'audit (Réf. : alinéa 29 c))

A36. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre est importante étant donné que les personnes qui, dans l'entité, sont bien au fait des procédures d'audit normalement mises en oeuvre dans le cadre d'une mission peuvent être plus facilement en mesure de dissimuler des informations financières mensongères. Cela peut se faire, par exemple :

- en appliquant des procédures de corroboration à certains soldes de comptes et à des assertions qui, autrement, ne feraient pas l'objet de tests en raison de leur caractère non significatif ou du faible niveau de risque qu'ils présentent;
- en modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à celui qui serait normalement attendu;
- en utilisant des méthodes de sondage différentes;
- en mettant en oeuvre des procédures d'audit dans plusieurs établissements ou à l'improviste.

Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions (Réf. : par. 30)

A37. Les réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions peuvent l'amener à modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit de l'une ou plusieurs des façons suivantes :

- la nature des procédures d'audit à mettre en oeuvre peut devoir être modifiée afin de recueillir des éléments probants plus fiables et plus pertinents ou d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires. Les modifications peuvent concerner à la fois le choix et l'association des procédures à appliquer. Par exemple :
 - o il peut être fait davantage appel à l'observation physique ou à l'inspection de certains actifs, ou l'auditeur peut décider de recourir à des techniques d'audit assistées par ordinateur pour recueillir davantage d'éléments probants sur les données contenues dans les comptes ou les fichiers mouvements importants,
 - o l'auditeur peut concevoir des procédures lui permettant d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires. Ainsi, dans le cas où l'auditeur constate que la direction est sous pression pour atteindre les bénéfices attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des demandes de confirmation externes pour faire confirmer non seulement les soldes de comptes, mais aussi les termes des contrats de vente, notamment la date, les conditions de reprise éventuelle et les modalités de livraison. Par ailleurs, l'auditeur peut également juger efficace de compléter ces informations externes par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité

afin de vérifier si les termes des contrats de vente et les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés;

- le calendrier des procédures de corroboration peut devoir être adapté. L'auditeur peut conclure que pour mieux répondre à un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il est préférable de concentrer la mise en oeuvre des procédures de corroboration à la fin ou vers la fin de la période. Il peut également conclure que, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations, il ne serait pas efficace de réaliser des procédures destinées à étendre à la fin de la période les conclusions de ses travaux effectués à une date intermédiaire. En revanche, du fait qu'une anomalie intentionnelle (une anomalie résultant d'une comptabilisation incorrecte des produits d'exploitation, par exemple) peut trouver son origine dans une période intermédiaire, l'auditeur peut décider d'appliquer des procédures de corroboration à des opérations conclues plus tôt au cours de la période ou tout au long de celle-ci;
- l'étendue des procédures mises en oeuvre reflète l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple, il peut être approprié d'élargir la taille des échantillons ou de mettre en oeuvre des procédures analytiques à un niveau de détail plus poussé. Par ailleurs, des techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent permettre d'augmenter l'étendue des sondages portant sur les fichiers mouvements et les comptes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner un échantillon d'opérations à partir des principaux fichiers électroniques, 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 résultant de fraudes qui affecte les quantités en stock, un examen des comptes de stocks de l'entité peut l'aider à identifier les établissements ou les articles qui nécessitent une attention particulière pendant et après le comptage des stocks. Un tel examen peut conduire à la décision d'assister à l'inventaire physique dans certains établissements, à l'improviste, ou de procéder à des comptages dans tous les établissements à la même date.

A39. Il se peut que l'auditeur identifie un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes qui affecte plusieurs comptes et assertions, notamment un risque lié à l'évaluation des actifs, aux estimations relatives à des opérations spécifiques (par exemple, des acquisitions, des restructurations ou des cessions de secteurs d'activité) ou à des charges importantes à payer (par exemple, les obligations au titre d'un régime de pensions et des autres avantages postérieurs à l'emploi ou les passifs au titre d'obligations environnementales). Le risque peut aussi être lié à des changements importants dans les hypothèses retenues pour les estimations récurrentes. Les informations recueillies dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement peuvent aider l'auditeur dans son évaluation du caractère raisonnable des estimations faites par la direction, ainsi que des hypothèses et jugements sous-jacents. Un examen rétrospectif des hypothèses et des jugements similaires de la direction au cours des périodes précédentes peut également éclairer l'auditeur quant au caractère raisonnable des

hypothèses et des jugements sur lesquels sont fondées les estimations de la direction.

- A40. Des exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, dont certaines comportent un élément d'imprévisibilité, sont présentés à l'Annexe 2. Cette annexe fournit des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant soit d'informations financières mensongères, y compris en ce qui concerne la comptabilisation des produits d'exploitation, soit de détournements d'actifs.

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

Écritures de journal et autres ajustements (Réf. : alinéa 32 a))

- A41. La présence, dans les états financiers, d'anomalies significatives résultant de fraudes implique souvent la manipulation du processus d'information financière par l'enregistrement d'écritures de journal incorrectes ou non autorisées. Cela peut se produire tout au long de l'exercice ou à la clôture, ou lorsque la direction procède à des ajustements de montants dans les états financiers qui ne sont pas reflétés par des écritures de journal, par exemple des ajustements de consolidation ou des reclassements.
- A42. En outre, il importe que l'auditeur considère les risques d'anomalies significatives liés au contournement des contrôles sur les écritures de journal, car si les processus et les contrôles automatisés peuvent réduire le risque d'erreurs accidentelles, ils n'éliminent pas le risque que des personnes contournent ces processus automatisés, par exemple en modifiant les montants qui sont automatiquement transmis au grand livre ou au système d'information financière. Dans les cas où on a recours à l'informatique pour le transfert automatique d'informations, il se peut aussi qu'il y ait peu ou point de traces visibles de telles interventions dans les systèmes d'information.
- A43. Pour identifier et sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements à tester, et afin de déterminer la méthode appropriée pour examiner les pièces justificatives des éléments sélectionnés, les facteurs suivants sont pertinents :
- *l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes* — la présence de facteurs de risque de fraude et les autres informations recueillies dans le cadre de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes peuvent aider l'auditeur à identifier des catégories spécifiques d'écritures de journal et d'autres ajustements à tester;
 - *les contrôles mis en place sur les écritures de journal et les autres ajustements* — la mise en place de contrôles efficaces sur la préparation et la passation des écritures de journal et des autres ajustements peut permettre de réduire l'étendue des procédures de corroboration à mettre en oeuvre, à condition que l'auditeur ait testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles;
 - *le processus d'information financière de l'entité et la nature des éléments probants pouvant être obtenus* — dans de nombreuses entités, le traitement des opérations courantes comporte des tâches et des procédures à la fois

manuelles et automatisées. De la même façon, le traitement des écritures de journal et des autres ajustements peut comporter des procédures et des contrôles à la fois manuels et automatisés. Dans les cas où l'informatique est utilisée dans le processus d'information financière, il se peut que les écritures de journal et les autres ajustements n'existent que sur support électronique;

- *les caractéristiques des écritures de journal et des autres ajustements frauduleux* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects présentent souvent des caractéristiques particulières. Il peut notamment s'agir d'écritures a) enregistrées dans des comptes sans lien entre eux, inhabituels ou rarement utilisés, b) passées par des personnes qui ne sont pas censées enregistrer d'écritures, c) inscrites en fin de période ou après la date de clôture avec peu ou pas de justification ou de description, d) passées sans numéro de compte soit avant ou pendant la préparation des états financiers, ou e) comportant des chiffres ronds ou qui se terminent invariablement par les mêmes chiffres;
- *la nature et la complexité des comptes* — les écritures de journal et les autres ajustements incorrects peuvent être enregistrés dans des comptes qui a) comportent des opérations complexes ou de nature inhabituelle, b) contiennent des estimations et des ajustements de clôture importants, c) ont comporté des anomalies dans le passé, d) n'ont pas fait l'objet d'un rapprochement dans le délai normal ou comportent des différences non expliquées, e) contiennent des opérations intra-groupe, ou f) sont associés d'une façon ou d'une autre à un risque identifié d'anomalies significatives résultant de fraudes. Lors de l'audit d'entités ayant plusieurs établissements ou composantes, il faut envisager la nécessité de sélectionner des écritures de journal de plusieurs établissements;
- *les écritures de journal et les autres ajustements traités hors du cadre normal des activités* — il se peut que les écritures de journal non standard ne soient pas soumises au même niveau de contrôle interne que les écritures de journal courantes passées pour enregistrer des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements mensuels.

A44. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests qu'il entend effectuer sur les écritures de journal et les autres ajustements. Cependant, les écritures de journal et les autres ajustements à caractère frauduleux étant souvent passés en fin de période, l'auditeur est tenu, selon le sous-alinéa 32 a)ii), de sélectionner les écritures de journal et les autres ajustements passés à ce moment-là. De plus, du fait que des anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers peuvent survenir en tout temps au cours de la période et être accompagnées d'efforts considérables pour dissimuler la façon dont les fraudes ont été perpétrées, l'auditeur est tenu, selon le sous-alinéa 32 a)iii), de considérer la nécessité de procéder également à des tests sur des écritures de journal et d'autres ajustements passés tout au long de la période.

Estimations comptables (Réf. : alinéa 32 b))

A45. La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle pose un certain nombre de jugements ou d'hypothèses sur lesquels reposent des estimations

comptables importantes, et qu'elle assure le suivi régulier du caractère raisonnable de ces estimations. L'information financière mensongère résulte souvent d'anomalies délibérées dans les estimations comptables. Ces anomalies peuvent découler, par exemple, d'une sous-estimation ou d'une surestimation systématique de toutes les provisions ou réserves dans le but soit de lisser les bénéfices sur deux périodes ou plus, soit d'atteindre un niveau de bénéfice déterminé de manière à tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité.

- A46. L'examen rétrospectif des jugements et des hypothèses posés par la direction relativement aux estimations comptables importantes reflétées dans les états financiers de l'exercice précédent a pour but de déterminer s'il existe des indications d'un parti pris possible de la direction. Il ne vise pas à remettre en cause le jugement professionnel exercé par l'auditeur dans l'exercice précédent sur la base des informations alors disponibles.
- A47. La norme ISA 540 exige elle aussi un examen rétrospectif¹⁸. Cet examen, mené à titre de procédure d'évaluation des risques, vise l'obtention d'informations sur l'efficacité du processus d'estimation mis en oeuvre par la direction lors de la période précédente, d'éléments probants concernant le dénouement ou, le cas échéant, la réestimation ultérieure des estimations comptables de la période précédente qui sont pertinents pour l'établissement des estimations comptables de la période considérée et, enfin, d'éléments probants concernant des sujets, comme l'incertitude de mesure, sur lesquels il peut être exigé de fournir des informations dans les états financiers. En pratique, l'examen des jugements et des hypothèses de la direction pour déterminer s'ils sont empreints d'un parti pris susceptible de constituer un risque d'anomalie significative résultant d'une fraude, selon les exigences de la présente norme ISA, peut être effectué en même temps que l'examen exigé par la norme ISA 540.

Justification économique des opérations importantes (Réf. : alinéa 32 c))

- A48. Parmi les indices qui peuvent donner à croire que des opérations importantes qui ne s'inscrivent pas dans le cadre normal des activités de l'entité, ou qui apparaissent autrement inhabituelles, ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs, il y a les suivants :
- la forme des opérations semble exagérément complexe (par exemple, des opérations faisant intervenir de multiples entités au sein d'un groupe consolidé ou de multiples tiers non liés);
 - la direction ne s'est pas entretenue avec les responsables de la gouvernance de la nature et de la comptabilisation de ces opérations, et celles-ci ne font pas l'objet d'une documentation adéquate;
 - la direction insiste davantage sur la nécessité d'un traitement comptable particulier que sur la substance économique de l'opération;

¹⁸ Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphe 9.

- des opérations auxquelles ont participé des parties liées non consolidées, y compris des entités ad hoc, n'ont pas été dûment examinées et approuvées par les responsables de la gouvernance;
- les opérations sont caractérisées par la participation de parties liées jusqu'à présent inconnues ou de parties qui n'ont ni la taille ni la surface financière pour exécuter l'opération sans le soutien de l'entité auditée.

Évaluation des éléments probants (Réf. : par. 34 à 37)

A49. La norme ISA 330 exige que, sur la base des procédures d'audit mises en oeuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur apprécie si ses évaluations initiales des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables¹⁹. Cette appréciation est avant tout qualitative et fondée sur le jugement de l'auditeur. Elle peut apporter un éclairage complémentaire sur les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et sur l'éventuelle nécessité de mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires ou différentes. L'Annexe 3 présente des exemples de circonstances pouvant indiquer la possibilité de fraudes.

Procédures analytiques mises en oeuvre vers la fin de l'audit pour parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 34)

A50. Déterminer quelles tendances et corrélations particulières sont susceptibles d'indiquer un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes exige l'exercice du jugement professionnel. Les corrélations inhabituelles concernant les produits et le résultat en fin d'exercice sont particulièrement pertinentes. Il peut s'agir, par exemple, de montants de produits anormalement élevés comptabilisés dans les dernières semaines de la période ou d'opérations inhabituelles, ou encore d'un résultat qui est incompatible avec l'évolution des flux de trésorerie d'exploitation.

Prise en compte des anomalies détectées (Réf. : par. 35 à 37)

A51. Puisque la fraude suppose l'existence de motifs ou de pressions incitant à la commettre, des circonstances perçues comme favorables à sa perpétration ainsi qu'une certaine rationalisation de l'acte, il est peu probable qu'une fraude détectée constitue un cas isolé. Par conséquent, des anomalies nombreuses relevées dans un même établissement, même si leur effet cumulatif n'est pas significatif, peuvent indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A52. Les incidences d'une fraude détectée varient selon les circonstances. Ainsi, une fraude négligeable en elle-même peut être importante si elle implique la haute direction. La fiabilité des éléments probants recueillis précédemment peut être remise en question, dès lors qu'il peut y avoir un doute sur l'exhaustivité et la sincérité des déclarations de la direction ainsi que sur l'authenticité et la fiabilité des documents comptables et des pièces justificatives. Il peut également y avoir une possibilité de collusion impliquant des employés, des dirigeants ou des tiers.

¹⁹ Norme ISA 330, paragraphe 25.

A53. La norme ISA 450²⁰ et la norme ISA 700²¹ définissent des exigences et fournissent des indications sur l'évaluation et le traitement des anomalies, ainsi que leur incidence sur l'opinion exprimée par l'auditeur dans son rapport.

Impossibilité de poursuivre la mission (Réf. : par. 38)

A54. Voici des exemples de circonstances exceptionnelles qui peuvent se présenter et conduire l'auditeur à s'interroger sur la possibilité de poursuivre sa mission :

- l'entité ne prend pas les mesures appropriées que l'auditeur juge nécessaires relativement à la fraude, même dans le cas où la fraude n'est pas significative par rapport aux états financiers;
- l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes et les résultats des procédures d'audit indiquent l'existence d'un risque important de fraudes significatives et généralisées;
- l'auditeur a des doutes sérieux sur la compétence ou l'intégrité de la direction ou des responsables de la gouvernance.

A55. Compte tenu de la diversité des situations qui peuvent se produire, il n'est pas possible de décrire tous les cas où la démission de l'auditeur est appropriée. Cette décision dépend de facteurs tels que les incidences de l'implication d'un membre de la direction ou des responsables de la gouvernance dans la fraude (et les répercussions possibles sur la fiabilité des déclarations de la direction) ainsi que les conséquences, pour l'auditeur, du maintien de sa relation avec l'entité.

A56. Dans de telles circonstances, l'auditeur a des obligations professionnelles et légales, qui peuvent différer d'un pays à l'autre. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur peut avoir le droit ou l'obligation d'adresser une déclaration ou un rapport à la ou aux personnes qui lui ont confié la mission, ou dans certains cas, aux autorités de réglementation. Étant donné la nature exceptionnelle des circonstances et la nécessité de tenir compte de ses obligations légales, l'auditeur peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de sa démission et de déterminer une ligne de conduite appropriée, qui pourrait éventuellement comprendre la communication d'un rapport aux actionnaires, aux autorités de réglementation ou à d'autres tiers²².

Considérations propres aux entités du secteur public

A57. Dans le secteur public, il arrive souvent que l'auditeur n'ait pas la faculté de démissionner en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'intérêt public.

²⁰ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit».

²¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

²² *Le Code of Ethics for Professional Accountants de l'IFAC fournit des indications sur la communication avec l'auditeur qui succède à l'auditeur en place.]*

Déclarations écrites (Réf. : par. 39)

- A58. La norme ISA 580²³ définit des exigences et fournit des indications sur l'obtention de déclarations appropriées de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit. Quelle que soit la taille de l'entité, il importe que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, en plus de reconnaître qu'ils se sont acquittés de leurs responsabilités quant à la préparation des états financiers, reconnaissent qu'ils sont responsables du contrôle interne conçu, mis en place et maintenu pour prévenir et détecter les fraudes.
- A59. En raison de la nature de la fraude et des difficultés que rencontrent les auditeurs pour détecter les anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, il est important que l'auditeur obtienne de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite lui confirmant qu'ils l'ont informé :
- a) des résultats de l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives résultant de fraudes;
 - b) de toute fraude avérée, suspectée ou alléguée concernant l'entité dont elles ont connaissance.

Communication avec la direction et avec les responsables de la gouvernance

Communication avec la direction (Réf. : par. 40)

- A60. Lorsque les éléments probants obtenus par l'auditeur indiquent l'existence ou la possibilité d'une fraude, il est important qu'il en informe dès que possible la direction, au niveau hiérarchique approprié, même si la question peut être considérée comme sans importance (par exemple, un détournement de fonds mineur par un employé occupant un poste peu élevé dans la hiérarchie). La détermination du niveau hiérarchique approprié auquel il convient de signaler le problème relève du jugement professionnel et dépend de facteurs tels que la probabilité de collusion ainsi que la nature et l'ampleur de la fraude suspectée. Généralement, le niveau hiérarchique approprié correspond au moins à l'échelon immédiatement supérieur à celui des personnes qui semblent être impliquées dans la fraude suspectée.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 41)

- A61. L'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance. La norme ISA 260 énumère des facteurs que l'auditeur prend en compte pour déterminer si sa communication sera de vive voix ou par écrit²⁴. Vu la nature et le caractère délicat d'une fraude impliquant la haute direction ou d'une fraude aboutissant à une anomalie significative dans les états financiers, l'auditeur signale le problème dès que possible et peut juger nécessaire d'en faire rapport par écrit.

²³ Norme ISA 580, «Déclarations écrites».

²⁴ Norme ISA 260, paragraphe A38.

- A62. Dans certains cas, l'auditeur peut juger souhaitable de communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsqu'il prend connaissance de cas de fraude impliquant des membres du personnel qui ne sont pas membres de la direction et n'entraînant pas d'anomalies significatives. Au demeurant, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent être informés de telles circonstances. Le processus de communication est facilité si, au cours de la phase initiale de l'audit, l'auditeur et les responsables de la gouvernance s'entendent sur la nature et l'étendue des communications de l'auditeur sur le sujet.
- A63. Dans les circonstances exceptionnelles où l'auditeur a des doutes sur l'intégrité ou l'honnêteté de la direction ou des responsables de la gouvernance, il peut juger utile d'obtenir un avis juridique avant de décider de la ligne de conduite à adopter.

Autres questions ayant trait à la fraude (Réf. : par. 42)

- A64. Les autres questions ayant trait à la fraude qu'il convient d'aborder avec les responsables de la gouvernance peuvent comprendre, par exemple :
- les préoccupations que suscitent la nature, l'étendue et la fréquence des évaluations que fait la direction des contrôles mis en place pour prévenir et détecter les fraudes et du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies;
 - le fait que la direction ne se soit pas employée à corriger de façon appropriée les déficiences importantes du contrôle interne qui ont été relevées ou qu'elle n'ait pas répondu par des mesures appropriées à une fraude détectée;
 - l'évaluation faite 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 agissements de la direction qui peuvent constituer des indices d'informations financières mensongères, par exemple le choix et l'application, par la direction, de méthodes comptables qui peuvent indiquer des tentatives de sa part pour manipuler les résultats dans le but de tromper les utilisateurs des états financiers en influençant leur appréciation des performances et de la rentabilité de l'entité;
 - des préoccupations quant au caractère adéquat et exhaustif des autorisations concernant les opérations qui ne semblent pas s'inscrire dans le cadre normal des activités.

Communication avec les autorités de réglementation et de contrôle (Réf. : par. 43)

- A65. Il se peut que l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur à l'égard des informations sur les clients lui interdise de communiquer l'existence de fraudes à un tiers à l'entité. Cependant, les obligations légales de l'auditeur varient d'un pays à l'autre et il peut arriver que, dans certaines circonstances, l'auditeur soit relevé de l'obligation au secret professionnel par un texte législatif, une règle de droit ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'un établissement financier est légalement tenu de communiquer l'existence d'une fraude aux autorités de surveillance. Il y a aussi certains pays où l'auditeur a l'obligation de communiquer les anomalies constatées aux autorités lorsque la direction et les responsables de la gouvernance négligent de prendre des mesures correctives.

A66. L'auditeur peut alors juger utile d'obtenir un avis juridique pour décider de la ligne de conduite à adopter dans les circonstances, l'objectif étant de s'assurer des mesures qu'il lui faut prendre lors de sa prise en considération des aspects de la fraude détectée qui sont d'intérêt public.

Considérations propres aux entités du secteur public

A67. Dans le secteur public, l'obligation de signaler une fraude, qu'elle ait été découverte dans le cadre du processus d'audit ou autrement, peut faire l'objet de dispositions spécifiques du mandat de l'auditeur ou de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Annexe 1

(Réf. : par. A25)

Exemples de facteurs de risque de fraude

La présente annexe contient des exemples de facteurs de risque de fraude que peuvent rencontrer les auditeurs dans des situations très variées. Elle présente séparément les exemples ayant trait aux deux types de fraudes pris en considération par l'auditeur : les informations financières mensongères et les détournements d'actifs. Pour chacun de ces types de fraudes, les facteurs de risque sont par ailleurs classés selon les trois conditions qui sont généralement présentes en cas d'anomalies significatives résultant de fraudes, soit : a) motifs et pressions, b) circonstances favorables et c) attitudes et rationalisations. Bien que les facteurs de risque présentés couvrent un large éventail de situations, il ne s'agit que d'exemples; en conséquence, l'auditeur peut identifier d'autres facteurs de risque ou des facteurs différents. Tous les exemples cités ne sont pas applicables à toutes les situations rencontrées, et certains d'entre eux peuvent avoir plus ou moins d'importance selon la taille de l'entité, son mode de propriété ou les circonstances. Enfin, l'ordre dans lequel les facteurs sont présentés ne reflète pas leur importance relative ou leur fréquence de survenance.

Facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères

Les exemples de facteurs de risque qui suivent sont associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Motifs et pressions

La stabilité financière ou la rentabilité de l'entité sont menacées par des conditions économiques ou sectorielles ou par des conditions affectant l'exploitation de l'entité, telles que les suivantes :

- un niveau élevé de concurrence ou de saturation du marché, accompagné de marges à la baisse;
- une grande vulnérabilité aux changements rapides (par exemple l'évolution de la technologie, l'obsolescence des produits ou la fluctuation des taux d'intérêt);
- des baisses importantes de la demande client et une augmentation du nombre de faillites affectant le secteur d'activité ou l'économie en général;

- des pertes d'exploitation laissant planer le spectre d'une faillite, d'une saisie ou d'une offre publique d'achat hostile;
- des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation constamment négatifs ou l'incapacité de générer des flux de trésorerie au moyen des activités d'exploitation bien que l'information présentée fasse état de bénéfices et d'une croissance des bénéfices;
- une croissance rapide ou une rentabilité anormale, surtout par rapport aux autres sociétés du même secteur;
- de nouvelles exigences comptables, légales ou réglementaires.

La direction subit des pressions énormes pour satisfaire aux exigences ou aux attentes de tiers en raison :

- du niveau de rentabilité ou de croissance attendu des analystes financiers, des investisseurs institutionnels, des créanciers importants ou d'autres tiers à l'entité (particulièrement lorsque les attentes sont trop ambitieuses ou irréalistes), y compris des attentes créées par la direction elle-même, notamment par des messages exagérément optimistes dans des communiqués de presse ou dans le rapport annuel;
- de la nécessité d'obtenir du financement supplémentaire par emprunt ou par actions (par exemple pour d'importants projets de recherche et développement ou l'acquisition d'immobilisations) afin de garder l'entreprise concurrentielle;
- de la difficulté à satisfaire aux conditions d'admission à la cote, aux conditions de remboursement de la dette ou aux clauses restrictives des contrats d'emprunt;
- des effets négatifs, perçus ou réels, de la publication de mauvais résultats financiers pour des opérations importantes en cours, telles que des regroupements d'entreprises ou des attributions de contrats.

Les informations disponibles indiquent que les performances financières de l'entité menacent la situation financière personnelle des dirigeants ou des responsables de la gouvernance du fait :

- d'une participation financière importante dans l'entité;
- qu'une part importante de leur rémunération (par exemple, primes, options sur actions et clause d'indexation sur les bénéfices futurs) soit conditionnelle à l'atteinte d'objectifs audacieux quant au cours de l'action, aux résultats d'exploitation, à la situation financière ou aux flux de trésorerie²⁵;
- du cautionnement des dettes de l'entité.

La direction ou le personnel d'exploitation subit des pressions indues pour que soient atteints des objectifs fixés par les responsables de la gouvernance, notamment des objectifs de ventes ou de rentabilité.

²⁵ Les plans d'incitation de la direction peuvent être conditionnels à l'atteinte d'objectifs qui ne sont liés qu'à certains comptes ou certaines activités de l'entité, qui peuvent par ailleurs ne pas être significatifs par rapport à l'entité prise dans son ensemble.

Circonstances favorables

La nature des activités de l'entité ou du secteur fournit des occasions de présenter des informations financières mensongères en raison des faits suivants :

- l'existence d'opérations importantes avec des parties liées hors du cadre normal des activités ou avec des entités liées non auditées ou auditées par un autre cabinet;
- une solide surface financière ou une position dominante dans un secteur d'activité permet à l'entité d'imposer ses conditions aux clients et aux fournisseurs, ce qui peut donner lieu à des opérations qui sont inappropriées ou qui ne sont pas conclues dans des conditions de pleine concurrence;
- des actifs, passifs, produits ou charges fondés sur des estimations importantes qui impliquent des jugements subjectifs ou des incertitudes difficiles à corroborer;
- des opérations importantes inhabituelles ou hautement complexes, notamment celles réalisées en fin de période, qui posent des problèmes difficiles en matière de prééminence de la substance sur la forme;
- des installations ou des activités importantes situées ou exercées dans des pays étrangers dont le contexte et la culture des affaires sont différents;
- le recours à des intermédiaires commerciaux qui ne semble pas clairement justifié sur le plan des affaires;
- des activités de filiales ou de succursales ou des comptes bancaires importants dans des paradis fiscaux, qui ne semblent pas clairement justifiés sur le plan des affaires.

Le suivi de la direction n'est pas efficace, pour les raisons suivantes :

- la direction est dominée par une seule personne ou par un petit groupe (dans une entité autre qu'une entité gérée par le propriétaire-dirigeant) sans qu'il y ait de contrôles compensatoires;
- une surveillance inefficace du processus d'information financière et du contrôle interne de la part des responsables de la gouvernance.

La structure organisationnelle est complexe ou instable, comme l'attestent les faits suivants :

- une difficulté à cerner l'organisation ou à identifier la ou les personnes qui ont le contrôle de l'entité;
- une structure organisationnelle exagérément complexe comportant des entités juridiques ou des voies hiérarchiques inhabituelles;
- un taux de rotation élevé des membres de la haute direction, des conseillers juridiques ou des responsables de la gouvernance.

Des composantes du contrôle interne sont déficientes pour les raisons suivantes :

- un suivi inadéquat des contrôles, y compris les contrôles automatisés et les contrôles sur l'information financière intermédiaire (lorsque la publication externe de celle-ci est requise);

- des taux de rotation élevés ou l'emploi de personnel inefficace dans les fonctions de comptabilité, d'audit interne ou d'informatique;
- des systèmes comptables et d'information inefficaces, notamment des situations impliquant des déficiences importantes du contrôle interne.

Attitudes et rationalisations

- Communication, mise en oeuvre, soutien ou suivi inefficaces des valeurs ou des normes éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs ou de normes éthiques inappropriées.
- Interventions ou préoccupations excessives des dirigeants non financiers en ce qui concerne le choix des méthodes comptables ou l'établissement des estimations importantes.
- Historique connu d'infractions aux lois sur les valeurs mobilières ou à d'autres textes légaux et réglementaires, ou de poursuites contre l'entité, ses hauts dirigeants ou les responsables de sa gouvernance relativement à des allégations de fraude ou d'infraction aux textes légaux et réglementaires.
- Préoccupation exagérée de la direction pour le maintien ou la hausse du cours des actions ou pour l'évolution des profits.
- Habitude de la direction de s'engager vis-à-vis des analystes, des créanciers et d'autres tiers à atteindre des prévisions audacieuses ou irréalistes.
- Manquement de la direction à corriger rapidement les déficiences importantes du contrôle interne dont elle a connaissance.
- Intérêt de la part de la direction à rechercher des moyens inappropriés de réduire le plus possible les bénéfices présentés, pour des motifs fiscaux.
- Démotivation au sein de la haute direction.
- Absence de distinction de la part du propriétaire-dirigeant entre ses opérations personnelles et les opérations de son entreprise.
- Conflit entre actionnaires dans une entité à actionnariat restreint.
- Tentatives répétées de la direction de justifier des traitements comptables inhabituels ou inappropriés en invoquant leur caractère non significatif.
- Relation tendue entre la direction et l'auditeur actuel ou son prédécesseur, comme l'indiquent les faits suivants :
 - o conflits fréquents avec l'auditeur actuel ou son prédécesseur sur des questions de comptabilité, d'audit ou d'information financière;
 - o conditions déraisonnables imposées à l'auditeur, par exemple des contraintes de temps irréalistes pour l'achèvement de l'audit ou la délivrance de son rapport;
 - o imposition de restrictions à l'auditeur, qui limitent de façon inappropriée l'accès à certaines personnes ou informations ou la possibilité de communiquer efficacement avec les responsables de la gouvernance;
 - o comportement dominateur de la direction lorsqu'elle traite avec l'auditeur, particulièrement pour tenter de l'influencer quant à l'étendue de l'audit, ou au choix ou au maintien des membres du cabinet affectés à la mission d'audit ou consultés dans le cadre de la mission.

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

Les facteurs de risque associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs sont également classés selon les trois conditions généralement présentes en cas de fraude : les motifs et les pressions, les circonstances favorables, ainsi que les attitudes et les rationalisations. Certains des facteurs de risque associés à des anomalies résultant d'informations financières mensongères peuvent aussi être présents dans le cas d'anomalies résultant de détournements d'actifs. Par exemple, il peut y avoir un suivi inefficace exercé sur la direction ou d'autres déficiences du contrôle interne dans le cas d'anomalies résultant d'informations financières mensongères ou de détournements d'actifs. On trouvera ci-après une liste d'exemples de facteurs de risque de fraude associés à des anomalies résultant de détournements d'actifs.

Motifs et pressions

Des obligations financières personnelles peuvent créer des pressions sur la direction ou les employés qui ont accès à la trésorerie ou à d'autres actifs susceptibles de vol et les amener à détourner ces actifs.

Des relations conflictuelles entre l'entité et les employés ayant accès à la trésorerie ou à d'autres actifs susceptibles de vol peuvent motiver ces employés à détourner des actifs. Des relations conflictuelles peuvent notamment découler :

- de licenciements annoncés ou prévus;
- de changements récents ou prévus dans les rémunérations ou les avantages sociaux des employés;
- des promotions, rémunérations, ou autres gratifications qui ne correspondent pas aux attentes.

Circonstances favorables

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître le risque de détournements d'actifs. Par exemple, les facteurs suivants augmentent les possibilités de détournements d'actifs :

- montants importants d'espèces en caisse ou manipulés;
- stocks composés d'articles de petite taille, de grande valeur ou en forte demande;
- actifs facilement convertibles tels que des obligations au porteur, des diamants ou des puces électroniques;
- immobilisations de petite taille, facilement revendables ou ne portant aucune mention de propriété.

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

- séparation des tâches ou contrôles indépendants inadéquats;
- surveillance inadéquate des dépenses de la haute direction, notamment les frais de déplacement et autres frais remboursés;

- surveillance inadéquate, par la direction, du personnel responsable des actifs (par exemple, supervision ou suivi inadéquats des établissements éloignés);
- sélection inadéquate des candidats aux postes donnant accès à des actifs;
- tenue inadéquate des fichiers sur les actifs;
- système d'autorisation et d'approbation des opérations inadéquat (par exemple, pour les achats);
- moyens inadéquats de protection physique des espèces, des titres, des stocks ou des immobilisations;
- absence de rapprochements exhaustifs et en temps opportun des actifs;
- manque de documentation appropriée et en temps opportun pour certaines opérations (par exemple, dans le cas des crédits pour retours de marchandises);
- absence de vacances obligatoires pour le personnel exécutant des fonctions clés en matière de contrôle;
- compréhension insuffisante de l'informatique de la part de la direction, ce qui donne la possibilité au personnel informatique de commettre des détournements;
- contrôles d'accès inadéquats sur les fichiers automatisés, y compris les contrôles sur les journaux de bord des systèmes informatiques et l'analyse de ces journaux.

Attitudes et rationalisations

- Indifférence concernant le besoin de contrôler ou de réduire les risques liés au détournement d'actifs.
- Indifférence concernant le contrôle interne relatif aux détournements d'actifs (contournement des contrôles existants ou absence de mesures appropriées pour corriger les déficiences connues du contrôle interne).
- Comportement dénotant du mécontentement ou de l'insatisfaction par rapport à l'entité ou à la façon dont elle traite l'employé.
- Changement de comportement ou de train de vie pouvant constituer un indice de détournements d'actifs.
- Tolérance pour les petits vols.

Annexe 2

(Réf. : par. A40)

Exemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

On trouvera ci-après une liste d'exemples de procédures d'audit qu'il est possible de mettre en oeuvre en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes associées à des informations financières mensongères et à des détournements d'actifs. Bien que les procédures indiquées couvrent un large éventail de situations, elles ne constituent que des exemples et, par conséquent, peuvent ne pas être les plus appropriées ou ne pas être nécessaires

dans toutes les situations. Enfin, l'ordre dans lequel les procédures sont présentées ne reflète pas leur importance relative.

Prise en considération des risques au niveau des assertions

Les réponses spécifiques de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes varient selon les types ou les associations de facteurs de risque de fraude ou de conditions identifiés, et selon les catégories d'opérations, les soldes de comptes, les informations à fournir et les assertions susceptibles d'être affectés.

Voici des exemples de réponses spécifiques de l'auditeur :

- visiter les lieux ou effectuer certains tests à l'improviste ou sans annonce préalable. Par exemple, observer la prise d'inventaire physique dans des établissements où la présence de l'auditeur n'a pas été annoncée au préalable ou effectuer un comptage surprise de la caisse;
- exiger que les stocks soient comptés à la fin de l'exercice ou à une date plus rapprochée de la date de clôture, afin de réduire le plus possible le risque de manipulation des soldes entre la date de fin de comptage et la date de clôture;
- modifier la stratégie d'audit pour l'exercice considéré. Par exemple, communiquer verbalement avec les clients et fournisseurs importants en plus de leur envoyer des demandes de confirmation écrites, envoyer des demandes de confirmation à une personne en particulier dans une organisation ou rechercher des informations additionnelles ou différentes;
- effectuer un examen détaillé des écritures de régularisation de fin de trimestre ou de fin d'exercice de l'entité et procéder à des investigations sur toute écriture dont la nature ou le montant semble inhabituel;
- dans le cas des opérations importantes et inhabituelles, en particulier celles qui se produisent à la clôture de l'exercice ou peu avant, examiner la possibilité qu'elles aient été conclues avec des parties liées et procéder à des investigations sur l'origine des ressources financières à la base des opérations;
- mettre en oeuvre des procédures analytiques de corroboration portant sur des données désagrégées. Par exemple, comparer le chiffre d'affaires et le coût des ventes par emplacement, par branche d'activité ou par mois avec les attentes de l'auditeur;
- interroger les membres du personnel travaillant dans les secteurs pour lesquels un risque d'anomalies significatives de fraudes a été identifié, afin d'obtenir leur avis sur ce risque et la façon dont les contrôles permettent d'y faire face, le cas échéant;
- lorsque d'autres auditeurs indépendants audient les états financiers d'une ou de plusieurs filiales, divisions ou succursales, s'entretenir avec eux de l'étendue des travaux à effectuer pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes attribuable à des opérations ou à des activités entre ces composantes auditées;
- lorsque les travaux d'un expert deviennent particulièrement importants relativement à un poste des états financiers pour lequel le risque d'anomalies résultant de fraudes est considéré comme élevé, mettre en oeuvre des

procédures supplémentaires portant sur certaines ou l'ensemble des hypothèses, méthodes ou constatations de l'expert pour s'assurer que les constatations de celui-ci ne sont pas déraisonnables, ou engager un autre expert à cette fin;

- mettre en oeuvre des procédures d'audit pour analyser certains soldes d'ouverture de comptes de bilan provenant des états financiers précédemment audités afin d'évaluer de quelle façon certains éléments impliquant des estimations et des jugements (par exemple, une provision pour retours sur ventes) ont été reconsidérés à la lumière des informations obtenues au cours de l'exercice;
- mettre en oeuvre des procédures pour vérifier les rapprochements de comptes ou autres rapprochements préparés par l'entité, y compris ceux qui ont été effectués pour les périodes intermédiaires;
- mettre en oeuvre des techniques assistées par ordinateur, telles que l'exploration de données pour vérifier s'il existe des exceptions dans une population;
- tester l'intégrité des registres produits et des opérations lancées par ordinateur;
- chercher à obtenir des éléments probants supplémentaires auprès de sources externes à l'entité auditée.

Réponses spécifiques — Anomalies résultant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant d'informations financières mensongères :

Comptabilisation des produits

- Mettre en oeuvre des procédures analytiques de corroboration concernant les produits, sur la base de données non regroupées. Par exemple, comparer les produits de l'exercice courant par mois et par branche d'activité ou unité d'exploitation avec les données correspondantes des exercices précédents. À cet égard, les techniques d'audit assistées par ordinateur peuvent faciliter l'identification des corrélations ou des opérations inhabituelles ou inattendues ayant rapport aux produits.
- Faire confirmer par les clients certaines clauses pertinentes des contrats et l'absence d'accords parallèles, étant donné que de telles clauses et de tels accords déterminent souvent le traitement comptable approprié, et que la documentation concernant les raisons de certains rabais ou la période à laquelle ils se rapportent est souvent déficiente. Par exemple, les critères d'acceptation, les modalités de livraison et de paiement, l'absence ou non d'obligations après-vente, le droit de retourner le produit, les valeurs de revente garanties, ainsi que les clauses résolutoires, de résiliation ou de remboursement constituent souvent des éléments pertinents dans de telles circonstances.
- Interroger le personnel des ventes et du marketing ou le conseiller juridique interne sur les ventes ou expéditions dont l'exécution est proche de la date de

clôture et chercher à savoir si, selon eux, ces opérations étaient assorties de termes et conditions inhabituels.

- Être présent physiquement dans un ou plusieurs établissements à la fin de l'exercice pour observer l'expédition des marchandises ou leur préparation pour l'expédition (ou encore les retours en attente de traitement) et mettre en oeuvre d'autres procédures de séparation des exercices appropriées en ce qui concerne les ventes et les stocks.
- Dans les cas où les opérations de vente sont lancées, traitées et enregistrées électroniquement, tester les contrôles afin de déterminer s'ils fournissent l'assurance que les opérations de vente inscrites ont été effectivement réalisées et qu'elles sont enregistrées correctement.

Quantités en stock

- Examiner les comptes de stocks de l'entité pour repérer les établissements ou les articles qui nécessiteront une attention particulière pendant et après le comptage physique des stocks.
- Observer l'inventaire physique dans certains établissements sans annonce préalable ou procéder à des comptages dans tous les établissements à la même date.
- Procéder à des comptages des quantités en stock à la clôture ou à une date proche de la clôture, dans le but de réduire le plus possible le risque de manipulation induite entre la date du comptage et la date de clôture.
- Mettre en oeuvre des procédures supplémentaires lors de l'observation de l'inventaire physique. Par exemple, examiner plus rigoureusement le contenu des emballages, la manière dont les marchandises sont empilées (par exemple, un empilement au cœur duquel se trouve un vide) ou étiquetées, et la qualité (c'est-à-dire la pureté, la catégorie ou la concentration) des substances liquides telles que les parfums ou les produits chimiques spécialisés. Le recours à un expert peut être utile dans ces cas.
- Comparer les quantités de la période considérée avec celles des périodes précédentes par classe ou catégorie d'articles, par emplacement ou selon d'autres critères, ou comparer les quantités comptées avec les fichiers de l'inventaire permanent.
- Utiliser des techniques d'audit assistées par ordinateur pour réaliser des sondages plus poussés sur la compilation des comptages physiques des stocks (par exemple, effectuer un tri par numéro des étiquettes de comptage pour tester les contrôles sur ces dernières, ou par numéro de série des articles pour tester la possibilité d'omission ou de comptage en double).

Estimations de la direction

- Avoir recours à un expert afin d'obtenir une estimation indépendante qui sera comparée avec celle de la direction.
- Faire des demandes d'informations auprès de personnes ne faisant pas partie de la direction ni du service de la comptabilité afin de corroborer la capacité et la volonté de la direction de mener à bien les actions liées à l'établissement de l'estimation.

Réponses spécifiques — Anomalies résultant du détournement d'actifs

Des circonstances différentes exigent nécessairement des réponses différentes. Généralement, la réponse de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant d'une fraude associée à un détournement d'actifs est axée sur certains soldes de comptes et certaines catégories d'opérations. Bien que certaines des procédures mentionnées dans les deux catégories de réponses ci-dessus puissent s'appliquer dans de telles circonstances, l'étendue du travail est déterminée en fonction des informations particulières obtenues relativement au risque de détournement identifié.

Voici des exemples de réponses de l'auditeur à son évaluation du risque d'anomalies significatives résultant des détournements d'actifs :

- effectuer un comptage des espèces ou des titres négociables à la date de clôture ou à une date proche;
- faire confirmer directement par les clients les opérations inscrites dans leurs comptes (y compris les notes de crédit et les retours sur ventes, ainsi que les dates des règlements) pour la période faisant l'objet de l'audit;
- analyser les recouvrements de créances passées en perte;
- analyser les écarts d'inventaire négatifs par emplacement et par type de produits;
- comparer les principaux ratios de stocks avec ceux du secteur d'activité;
- vérifier les pièces justificatives des réductions apportées au fichier d'inventaire permanent;
- comparer par informatique la liste des fournisseurs à celle du personnel afin de relever les adresses et les numéros de téléphone qui concordent;
- effectuer une recherche informatisée dans les documents de paie pour relever les adresses, les numéros d'employé, les numéros d'identification fiscale et les comptes de banque qui y figurent en double;
- examiner les dossiers du personnel pour relever ceux qui contiennent peu ou pas de traces d'activité — par exemple, aucune évaluation du rendement;
- analyser les retours et rabais sur ventes à la recherche de profils ou de tendances inhabituels;
- faire confirmer des clauses spécifiques de contrats par des tiers;
- recueillir des éléments probants attestant que les clauses des contrats sont respectées;
- vérifier la légitimité des dépenses importantes ou inhabituelles;
- vérifier l'autorisation et la valeur comptable des prêts consentis à la haute direction et aux parties liées;
- vérifier l'ampleur et la légitimité des notes de frais soumises par la haute direction.

Annexe 3

(Réf. : 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 une anomalie significative résultant de fraudes.

Déficiences dans la comptabilité, dont les suivantes :

- opérations dont l'enregistrement est incomplet ou tardif, qui sont enregistrées pour un montant erroné, dans la mauvaise période, au mauvais compte ou en contradiction avec la politique de l'entité;
- soldes ou opérations non justifiés ou non autorisés;
- ajustements de dernière minute ayant un effet important sur les résultats financiers;
- preuve que des membres du personnel ont des droits d'accès aux systèmes et aux comptes qui ne cadrent pas avec les tâches qu'ils sont autorisés à accomplir;
- indications ou plaintes concernant une fraude alléguée communiquées à l'auditeur.

Éléments probants contradictoires ou manquants, par exemple :

- documents manquants;
- documents qui semblent avoir été modifiés;
- documents qui ne sont disponibles que sous forme de photocopies ou de fichiers électroniques alors qu'on s'attendrait à trouver des originaux;
- présence d'éléments importants inexplicés dans les rapprochements;
- changements inhabituels dans le bilan ou encore changements dans les tendances ou les corrélations ou ratios importants des états financiers — par exemple, les comptes clients qui augmentent plus rapidement que les produits d'exploitation;
- réponses incohérentes, vagues ou peu plausibles obtenues de la direction ou du personnel à la suite de demandes d'informations ou de procédures analytiques;
- divergences inhabituelles entre les documents comptables de l'entité et les réponses aux demandes de confirmation;
- grand nombre de crédits et d'autres ajustements enregistrés dans les comptes clients;
- écarts inexplicés ou insuffisamment expliqués entre le grand livre auxiliaire des comptes clients et le compte collectif du grand livre ou entre les relevés de comptes clients et le grand livre auxiliaire des comptes clients;
- chèques annulés manquants ou inexistantes dans les cas où ils auraient normalement dû être retournés à l'entité avec le relevé bancaire;
- disparition importante de stocks ou d'autres actifs corporels;

- éléments probants électroniques dont l'indisponibilité ou l'absence est contraire aux pratiques ou aux politiques de l'entité concernant la conservation des documents;
- taux de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu;
- incapacité pour l'entité de produire des éléments probants concernant les mises à l'essai des développements des systèmes clés et des modifications de programmes ainsi que les activités d'implémentation pour les changements et déploiements des systèmes effectués au cours de l'exercice considéré.

Relations problématiques ou inhabituelles entre l'auditeur et la direction, par exemple :

- refus de donner accès aux documents comptables et aux installations ou interdiction de communiquer avec certains employés, clients ou fournisseurs, ou avec d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants;
- contraintes excessives de délai imposées par la direction pour la résolution de questions complexes ou litigieuses;
- plaintes de la direction au sujet de l'exécution de l'audit ou intimidation exercée par la direction à l'encontre des membres de l'équipe de mission, particulièrement en rapport avec l'appréciation critique des éléments probants par l'auditeur ou avec la résolution d'éventuelles divergences d'opinions entre ce dernier et la direction;
- retards inhabituels mis par l'entité à fournir les informations demandées;
- réticence à faciliter l'accès de l'auditeur aux principaux fichiers électroniques pour y réaliser des sondages à l'aide de techniques d'audit assistées par ordinateur;
- refus de donner accès aux principales installations informatiques et interdiction de communiquer avec le personnel informatique clé, notamment le personnel affecté à la sécurité, à l'exploitation et au développement des systèmes;
- réticence à fournir des informations supplémentaires dans les états financiers ou à réviser les informations fournies pour les rendre plus complètes et plus intelligibles;
- absence de volonté de corriger en temps opportun les déficiences du contrôle interne qui ont été relevées.

Autres situations :

- réticence de la direction à permettre à l'auditeur de rencontrer à huis clos les responsables de la gouvernance;
- méthodes comptables qui semblent s'écarter des pratiques du secteur;
- révisions fréquentes d'estimations comptables qui ne semblent pas dues à des changements de circonstances;
- tolérance de manquements au code de bonne conduite de l'entité.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 250**

**Prise en compte des textes légaux et réglementaires
dans un audit d'états financiers**

This International Standard on Auditing (ISA) 250, “Consideration of Laws and Regulations in an audit of Financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d’états financiers», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 250, “Consideration of Laws and Regulations in an audit of Financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d’états financiers» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 250, “Consideration of Laws and Regulations in an audit of Financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-003-8.

Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Incidence des textes légaux et réglementaires	2
Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires	3-8
Date d'entrée en vigueur	9
Objectifs	10
Définition	11
Exigences	
Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires	12-17
Procédures d'audit à mettre en oeuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté	18-21
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité	22-28
Documentation	29
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires	A1-A6
Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires	A7-A12
Procédures d'audit à mettre en oeuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté	A13-A18
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité	A19-A20
Documentation	A21

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de prendre en compte les textes légaux et réglementaires dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle ne s'applique pas aux autres missions de certification dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de tester la conformité à des textes légaux ou réglementaires spécifiques et de produire un rapport distinct sur cette conformité.

Incidence des textes légaux et réglementaires

2. L'incidence des textes légaux et réglementaires sur les états financiers varie considérablement. Les textes légaux et réglementaires auxquels est soumise une entité constituent son cadre légal et réglementaire. Les dispositions de certains de ces textes ont une incidence directe sur les états financiers de l'entité en ce qu'elles déterminent les montants et les informations à fournir dans ses états financiers. D'autres textes légaux ou réglementaires créent des obligations pour la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer ses activités mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leurs activités dans des secteurs fortement réglementés (par exemple les banques et les entreprises chimiques). D'autres ne sont soumises qu'aux nombreux textes légaux et réglementaires afférents à la conduite des affaires en général (par exemple ceux concernant l'hygiène et la sécurité sur le lieu de travail, ainsi que l'égalité des chances dans l'emploi). La non-conformité à des textes légaux et réglementaires peut donner lieu à des amendes et à des procédures judiciaires ou entraîner pour l'entité d'autres conséquences susceptibles d'avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. A1 à A6)

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

Responsabilité de l'auditeur

4. Les exigences de la présente norme ISA sont conçues pour aider l'auditeur à identifier les anomalies significatives dans les états financiers qui résultent des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité de prévenir les cas de non-conformité et l'on ne peut s'attendre à ce qu'il détecte tous les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs¹. Lorsqu'il réalise un audit d'états financiers, l'auditeur tient compte du cadre légal et réglementaire applicable. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA². Dans le contexte des textes légaux et réglementaires, les incidences possibles de ces limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues, notamment pour les raisons suivantes :
- il existe de nombreux textes légaux et réglementaires, touchant principalement les aspects opérationnels de l'entité, qui le plus souvent n'ont aucune incidence sur les états financiers et échappent aux systèmes d'information pertinents pour l'information financière;
 - les cas de non-conformité peuvent impliquer des actes visant à les dissimuler, par exemple : collusion, fabrication de faux, omission délibérée d'enregistrer certaines opérations, contournement des contrôles par la direction ou fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur;
 - seul un tribunal peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-conformité.
- D'ordinaire, plus un cas de non-conformité est éloigné des événements et opérations reflétés dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en prendra connaissance ou l'identifiera comme tel.
6. La présente norme ISA distingue les responsabilités qui incombent à l'auditeur en matière de conformité pour deux catégories différentes de textes légaux et réglementaires :
- a) les dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers, par exemple les textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite (voir le paragraphe 13);
 - b) les autres textes légaux et réglementaires n'ayant pas d'incidence directe sur la détermination des montants et des informations à fournir dans les états financiers, mais dont le respect peut être fondamental pour les aspects opérationnels de l'entreprise, pour la capacité de l'entité de poursuivre ses activités ou pour éviter d'encourir des sanctions significatives (par exemple le respect des conditions attachées à un permis d'exploitation, la conformité aux ratios de solvabilité réglementaires ou la conformité à la réglementation environnementale); la non-conformité à de tels textes légaux et réglementaires

¹ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 5.

² Norme ISA 200, paragraphe A51.

peut donc avoir une incidence significative sur les états financiers (voir le paragraphe 14).

7. Dans la présente norme ISA, des exigences différentes sont définies pour chacune de ces deux catégories de textes légaux et réglementaires. Dans le cas de la catégorie mentionnée à l'alinéa 6 a), la responsabilité de l'auditeur consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions de ces textes légaux et réglementaires. Dans le cas de la catégorie mentionnée à l'alinéa 6 b), la responsabilité de l'auditeur se limite à mettre en oeuvre des procédures d'audit spécifiées visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers.
8. L'auditeur est tenu par la présente norme ISA de demeurer attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en oeuvre dans le but de se former une opinion sur les états financiers puissent l'amener à identifier ou à suspecter des cas de non-conformité. 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 de la multitude de textes légaux et réglementaires qui ont une incidence sur l'entité.

Date d'entrée en vigueur

9. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

10. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers;
 - b) de mettre en oeuvre des procédures d'audit spécifiées visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers;
 - c) de répondre de manière appropriée aux cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Définition

11. Dans la présente norme ISA, on entend par :

«non-conformité», les actes, y compris les omissions, commis intentionnellement ou non par l'entité, qui enfreignent les textes légaux et réglementaires en vigueur. Ces actes englobent les opérations conclues par l'entité, au nom de l'entité ou pour son compte, par l'intermédiaire des responsables de la gouvernance, de la direction ou des employés. La non-

³ Norme ISA 200, paragraphe 15.

conformité ne s'étend pas aux fautes personnelles (sans rapport avec les activités de l'entité) commises par les responsables de la gouvernance, la direction ou les employés de l'entité.

Exigences

Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires

12. Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement en conformité avec la norme ISA 315⁴, l'auditeur doit acquérir une compréhension générale :
 - a) du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité;
 - b) de la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Réf. : par. A7)
13. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers. (Réf. : par. A8)
14. L'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures d'audit spécifiées ci-après qui visent à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers : (Réf. : par. A9 et A10)
 - a) s'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance de la conformité de l'entité à ces textes légaux et réglementaires;
 - b) examiner la correspondance pertinente, le cas échéant, avec les autorités chargées de la délivrance des permis d'exploitation ou avec les autorités de réglementation.
15. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit demeurer attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit mises en oeuvre puissent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. (Réf. : par. A11)
16. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance, de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués. (Réf. : par. A12)
17. En l'absence de cas de non-conformité identifiés ou suspectés, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit que celles énoncées aux paragraphes 12 à 16 pour ce qui concerne la conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires.

⁴ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 11.

Procédures d'audit à mettre en oeuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

18. Si l'auditeur prend connaissance d'informations concernant un cas avéré ou suspecté de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit : (Réf. : par. A13)
 - a) acquérir une compréhension de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu;
 - b) obtenir des informations complémentaires pour apprécier l'incidence éventuelle sur les états financiers. (Réf. : par. A14)
19. Lorsque l'auditeur suspecte l'existence d'un cas de non-conformité, il doit s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance. Si la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ne fournissent pas d'informations suffisantes attestant que l'entité est en conformité avec les textes légaux et réglementaires et que l'auditeur juge que le cas suspecté de non-conformité pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Réf. : par. A15 et A16)
20. Si l'auditeur ne peut obtenir des informations suffisantes sur les cas de non-conformité suspectés, il doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion.
21. L'auditeur doit apprécier les conséquences des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A17 et A18)

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

Aux responsables de la gouvernance

22. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité et ne soient de ce fait au courant des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires déjà communiqués par l'auditeur⁵, celui-ci doit communiquer aux responsables de la gouvernance les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires dont il prend connaissance au cours de l'audit, sauf s'il s'agit de cas manifestement sans conséquence.
23. Si l'auditeur juge qu'un cas de non-conformité visé au paragraphe 22 semble intentionnel et significatif, il doit en informer les responsables de la gouvernance dès qu'il est faisable en pratique.
24. Si l'auditeur suspecte que la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués dans un cas de non-conformité, il doit en informer l'autorité immédiatement supérieure au sein de l'entité, s'il en est une, par exemple le comité d'audit ou le conseil de surveillance. En l'absence d'une telle autorité

⁵ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

supérieure, ou si l'auditeur estime que sa communication peut rester sans effet, ou n'est pas certain de la personne à qui communiquer l'information, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

Dans le rapport d'audit sur les états financiers

25. Si l'auditeur conclut qu'un cas de non-conformité a une incidence significative sur les états financiers, et qu'il n'a pas été correctement reflété dans ceux-ci, il doit, conformément à la norme ISA 705, exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable sur les états financiers⁶.
26. Si la direction ou les responsables de la gouvernance empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant d'apprécier si un cas de non-conformité qui pourrait avoir une incidence significative sur les états financiers est survenu, ou probablement survenu, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, en conformité avec la norme ISA 705.
27. Si l'auditeur se trouve dans l'impossibilité de déterminer si un cas de non-conformité est survenu, du fait de limitations imposées par les circonstances et non par la direction ou les responsables de la gouvernance, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion, en conformité avec la norme ISA 705.

Aux autorités de réglementation et de contrôle

28. Si l'auditeur a identifié ou suspecte un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, il doit déterminer s'il est tenu de le communiquer à des tiers à l'entité. (Réf. : par. A19 et A20)

Documentation

29. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, ainsi que les résultats de ses entretiens avec la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance et avec des tiers à l'entité⁷. (Réf. : par. A21).

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 3 à 8)

- A1. Il incombe à la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, de veiller à ce que l'entité exerce ses activités en conformité avec les textes légaux et réglementaires. Ces textes peuvent avoir des incidences diverses sur les états financiers. Par exemple, ils peuvent avoir une incidence directe sur des informations spécifiques que l'entité est tenue de fournir dans les états financiers, ou encore prescrire le référentiel d'information financière applicable. Ils peuvent

⁶ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphes 7 et 8.

⁷ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

également conférer des droits et des obligations légales à l'entité, dont certains seront constatés dans ses états financiers. De plus, les textes légaux et réglementaires peuvent prévoir des sanctions en cas de non-conformité.

A2. Voici des exemples de types de politiques et de procédures qu'une entité peut mettre en oeuvre pour contribuer à prévenir et à détecter les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires :

- assurer le suivi des exigences légales et veiller à ce que les procédures opérationnelles soient conçues pour répondre à ces exigences;
- mettre en place et assurer le fonctionnement de systèmes de contrôle interne appropriés;
- élaborer, diffuser et appliquer un code de bonne conduite;
- veiller à ce que les employés soient correctement formés et comprennent le code de bonne conduite;
- assurer le suivi de la conformité au code de bonne conduite et prendre les mesures disciplinaires appropriées à l'égard des employés qui ne s'y conforment pas;
- retenir les services de conseillers juridiques pour faciliter le suivi des exigences légales;
- tenir un registre des textes légaux et réglementaires importants auxquels l'entité est obligée de se conformer dans son secteur d'activité ainsi qu'un registre des plaintes.

Dans les entités de plus grande taille, ces politiques et procédures peuvent être complétées par l'attribution de responsabilités appropriées :

- à une fonction d'audit interne;
- à un comité d'audit;
- à une fonction de conformité.

Responsabilité de l'auditeur

A3. La non-conformité de l'entité avec les textes légaux et réglementaires peut aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers. La détection des cas de non-conformité, qu'ils soient significatifs ou non, peut avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit dont, par exemple, l'appréciation par l'auditeur de l'intégrité de la direction ou des employés.

A4. La question de déterminer si un acte constitue un cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires relève du droit et échappe habituellement à la compétence professionnelle de l'auditeur. La formation et l'expérience de l'auditeur, ainsi que sa compréhension de l'entité et de son secteur d'activité peuvent cependant lui permettre d'apprécier si certains actes dont il prend connaissance peuvent constituer des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

A5. Il peut arriver que l'auditeur soit soumis à certaines exigences légales qui l'obligent expressément à signaler, dans le cadre de l'audit des états financiers, si

l'entité se conforme à des dispositions particulières des textes légaux et réglementaires. Dans ces circonstances, la norme ISA 700⁸ ou la norme ISA 800⁹ traitent de la manière dont l'auditeur s'acquitte de ces responsabilités d'audit dans son rapport. Par ailleurs, lorsque la loi fait expressément obligation à l'auditeur de signaler des cas de non-conformité, il peut être nécessaire que le plan d'audit prévoie des tests appropriés pour vérifier la conformité aux dispositions concernées des textes légaux et réglementaires.

Considérations propres aux entités du secteur public

A6. Dans le secteur public, des responsabilités d'audit additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur en ce qui concerne la prise en compte des textes légaux et réglementaires qui, par exemple, peuvent porter sur l'audit des états financiers ou viser d'autres aspects des activités de l'entité.

Prise en considération par l'auditeur de la conformité aux textes légaux et réglementaires

Acquisition d'une compréhension du cadre légal et réglementaire (Réf. : par. 12)

A7. Pour acquérir une compréhension générale du cadre légal et réglementaire, et de la manière dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :

- faire appel à sa propre compréhension du secteur d'activité de l'entité, de la réglementation à laquelle elle est soumise et d'autres facteurs externes;
- mettre à jour sa compréhension des textes légaux et réglementaires qui déterminent directement les montants et les informations à fournir dans les états financiers;
- s'enquérir auprès de la direction des autres textes légaux et réglementaires dont on pourrait s'attendre qu'ils aient une incidence fondamentale sur les activités de l'entité;
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures de l'entité concernant la conformité aux textes légaux et réglementaires;
- s'enquérir auprès de la direction des politiques et des procédures adoptées pour identifier et évaluer les litiges et poursuites judiciaires et en rendre compte.

Textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de nature significative à fournir dans les états financiers (Réf. : par. 13)

A8. Certains textes légaux et réglementaires sont établis de longue date, connus de l'entité et de son secteur d'activité, et pertinents par rapport aux états financiers de l'entité (comme il est décrit à l'alinéa 6 a)). Il peut s'agir notamment de textes qui concernent :

⁸ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphe 38.

⁹ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières», paragraphe 11.

- la forme et le contenu des états financiers;
- des questions d'information financière propres au secteur d'activité;
- la comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre de marchés passés avec l'État ou une administration;
- la comptabilisation des charges au titre des impôts ou des régimes de retraite.

Certaines dispositions de ces textes légaux et réglementaires peuvent être directement pertinentes par rapport à des assertions spécifiques contenues dans les états financiers (par exemple l'exhaustivité de la charge d'impôts), tandis que d'autres peuvent être directement pertinentes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble (par exemple les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'exigence énoncée au paragraphe 13 vise à ce que l'auditeur obtienne des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination de montants et d'informations à fournir dans les états financiers en conformité avec les dispositions pertinentes de ces textes légaux et réglementaires. Les cas de non-conformité aux autres dispositions de ces textes légaux et réglementaires et aux autres textes légaux et réglementaires peuvent conduire à l'imposition d'amendes, à des actions en justice ou à d'autres conséquences pour l'entité, dont les coûts peuvent devoir être comptabilisés dans les états financiers, mais ne sont pas considérés comme ayant une incidence directe sur les états financiers comme il est décrit à l'alinéa 6 a).

Procédures visant à identifier les cas de non-conformité aux autres textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 14)

- A9. Certains autres textes légaux et réglementaires peuvent exiger une attention particulière de la part de l'auditeur parce qu'ils ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité (comme il est décrit à l'alinéa 6 b)). La non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité peut amener celle-ci à devoir cesser ses activités, ou jeter un doute sur sa capacité à poursuivre son exploitation. Par exemple, la non-conformité aux conditions attachées au permis d'exploitation de l'entité ou à d'autres droits liés à l'exercice de ses activités pourrait avoir un tel impact (par exemple, dans le cas d'une banque, la non-conformité aux exigences en matière de capital et de placements). Il existe par ailleurs de nombreux textes légaux et réglementaires, concernant surtout les aspects opérationnels de l'entité, qui n'ont généralement pas d'incidence sur les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes de l'entité pertinents pour l'information financière.
- A10. Comme les conséquences des autres textes légaux et réglementaires sur l'information financière de l'entité peuvent varier selon les activités de celle-ci, les procédures d'audit requises au paragraphe 14 ont pour but d'éveiller l'attention de l'auditeur sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.

Cas de non-conformité dont l'auditeur prend connaissance par la mise en oeuvre d'autres procédures d'audit (Réf. : par. 15)

- A11. Des procédures d'audit mises en oeuvre par l'auditeur afin de se former une opinion sur les états financiers peuvent l'amener à relever des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. De telles procédures peuvent notamment comprendre :
- la lecture de procès-verbaux;
 - les demandes d'informations auprès de la direction de l'entité ou de son conseiller juridique interne ou externe sur les procès, litiges, ou avis d'imposition;
 - la mise en oeuvre de tests de détail sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir.

Déclarations écrites (Réf. : par. 16)

- A12. Du fait que l'incidence des textes légaux et réglementaires sur les états financiers peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires sur la connaissance par la direction de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés et, en conséquence, n'ont aucune incidence sur la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir¹⁰.

Procédures d'audit à mettre en oeuvre lorsqu'un cas de non-conformité est identifié ou suspecté

Indices de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 18)

- A13. Si l'auditeur prend connaissance de l'existence de faits tels que les suivants, ou d'informations sur de tels faits, cela peut constituer un indice de non-conformité aux textes légaux et réglementaires :
- enquêtes par des organismes de réglementation et des ministères ou paiement d'amendes ou de pénalités;
 - paiement de services non définis ou prêts à des consultants, à des parties liées, à des employés ou à des fonctionnaires;
 - commissions de vente ou honoraires de mandataires qui paraissent disproportionnés par rapport à ceux habituellement payés par l'entité ou pratiqués dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services effectivement reçus;
 - achats à des prix considérablement supérieurs ou inférieurs à ceux du marché;
 - paiements inhabituels au comptant, achats réglés par des chèques payables au porteur ou par des transferts sur des comptes bancaires numérotés;

¹⁰ Norme ISA 580, «Déclarations écrites», paragraphe 4.

- opérations inhabituelles avec des sociétés immatriculées dans des paradis fiscaux;
- paiements de biens ou de services effectués dans un pays autre que celui d'où proviennent les biens ou les services;
- paiements sans documentation appropriée dans les cas de contrôle des changes;
- existence d'un système d'information qui, de par sa conception ou fortuitement, n'est pas en mesure de fournir une piste d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants;
- opérations non autorisées ou mal enregistrées;
- commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes pour l'appréciation de l'auditeur (Réf. : alinéa 18 b))

A14. Les questions pertinentes pour l'appréciation par l'auditeur de l'incidence éventuelle d'un cas de non-conformité sur les états financiers comprennent :

- les conséquences financières potentielles de la non-conformité aux textes légaux et réglementaires sur les états financiers, y compris, par exemple, celles résultant d'amendes ou d'autres sanctions, de dommages et intérêts, de menaces d'expropriation, de l'abandon forcé des activités et de procédures judiciaires;
- la nécessité ou non de fournir des informations sur ces conséquences financières potentielles;
- le fait que les conséquences financières potentielles puissent être lourdes au point de mettre en question la fidélité de l'image donnée par les états financiers ou de rendre trompeurs les états financiers.

Procédures d'audit (Réf. : par. 19)

- A15. L'auditeur peut s'entretenir de ses constatations avec les responsables de la gouvernance lorsqu'ils sont susceptibles d'être en mesure de lui fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut obtenir confirmation que les responsables de la gouvernance ont la même compréhension que lui des faits et circonstances liés aux opérations et aux événements à l'origine d'une possibilité de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.
- A16. Si la direction ou, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ne lui fournissent pas des informations suffisantes attestant que l'entité est effectivement en conformité avec les textes légaux et réglementaires, l'auditeur peut considérer comme approprié de consulter le conseiller juridique interne ou externe de l'entité sur l'application des textes légaux et réglementaires dans les circonstances, y compris sur la possibilité de fraude et les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il ne considère pas comme approprié de consulter le conseiller juridique de l'entité ou s'il n'est pas satisfait de l'avis de celui-ci, l'auditeur peut considérer comme approprié de consulter son propre conseiller juridique sur la question de savoir s'il y a eu contravention à un texte légal ou réglementaire, sur

les conséquences juridiques éventuelles, y compris la possibilité de fraude, et sur les mesures qu'il pourrait prendre, le cas échéant.

Appréciation des conséquences des cas de non-conformité (Réf. : par. 21)

- A17. Comme il est exigé au paragraphe 21, l'auditeur apprécie les conséquences des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires sur d'autres aspects de l'audit, notamment son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les conséquences de cas particuliers de non-conformité identifiés par l'auditeur dépendront du lien entre la perpétration de l'acte et sa dissimulation, le cas échéant, et des activités spécifiques de contrôle de l'entité, ainsi que du niveau de la direction ou des employés impliqués, tout particulièrement les conséquences découlant de l'implication du niveau d'autorité le plus élevé dans l'entité.
- A18. Exceptionnellement, l'auditeur peut s'interroger sur la nécessité de démissionner, lorsqu'une telle démission est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables, dans le cas où la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère comme appropriées dans les circonstances, même lorsqu'il s'agit de cas de non-conformité qui ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers. Avant de décider s'il lui est nécessaire de démissionner, l'auditeur peut envisager de demander un avis juridique. S'il lui est impossible de démissionner, l'auditeur peut envisager d'autres mesures, y compris l'inclusion d'une description du cas de non-conformité dans un paragraphe «Autre point» dans son rapport¹¹.

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

Aux autorités de réglementation et de contrôle (Réf. : par. 28)

- A19. Il se peut que l'obligation au secret professionnel imposée à l'auditeur à l'égard des renseignements sur les clients lui interdise de communiquer à un tiers à l'entité les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Cependant, les obligations légales de l'auditeur varient d'un pays à l'autre et il peut arriver que, dans certaines circonstances, l'auditeur soit dégagé de l'obligation au secret professionnel par un texte législatif, une règle de droit ou les tribunaux. Dans certains pays, l'auditeur d'une institution financière est légalement tenu de communiquer les cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires aux autorités de surveillance. Il y a aussi des pays où l'auditeur a l'obligation de communiquer les anomalies constatées aux autorités lorsque la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance négligent de prendre des mesures correctives. L'auditeur peut alors considérer comme approprié d'obtenir un avis juridique pour décider de la ligne de conduite à adopter.

¹¹ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 8.

Considérations propres aux entités du secteur public

A20. Il se peut qu'un auditeur du secteur public soit obligé de signaler les cas de non-conformité au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance ou d'en faire mention dans son rapport d'audit.

Documentation (Réf. : par. 29)

A21. La documentation de l'auditeur sur les constatations relatives aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires peut comprendre, par exemple :

- des copies de dossiers ou de documents;
- des comptes rendus d'entretiens tenus avec la direction, les responsables de la gouvernance ou des tiers à l'entité.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 260**

Communication avec les responsables de la gouvernance

This International Standard on Auditing (ISA) 260, “Communication with Those Charged with Governance”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 260, “Communication with Those Charged with Governance” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 260, “Communication with Those Charged with Governance.” Numéro ISBN : 978-1-60815-004-5.

Communication avec les responsables de la gouvernance

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-3
Rôle de la communication	4-7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Exigences	
Responsables de la gouvernance	11-13
Questions à communiquer	14-17
Processus de communication	18-22
Documentation	23
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsables de la gouvernance	A1-A8
Questions à communiquer	A9-A27
Processus de communication	A28-A44
Documentation	A45
Annexe 1 : Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQC 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance	
Annexe 2 : Aspects qualitatifs des pratiques comptables	

La Norme internationale d'audit (ISA) 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance

- dans le cadre d'un audit d'états financiers. Elle s'applique quelle que soit la structure de gouvernance ou la taille de l'entité, mais des considérations particulières entrent en jeu lorsque toutes les personnes responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, ou lorsque l'entité est cotée en Bourse. La présente norme ISA n'établit pas d'exigences concernant la communication de l'auditeur avec les dirigeants ou les propriétaires de l'entité, si ce n'est lorsque ceux-ci sont également investis de fonctions de gouvernance.
2. La présente norme ISA a été élaborée dans l'optique d'un audit d'états financiers, mais adaptée aux circonstances, le cas échéant, elle peut aussi s'appliquer aux audits d'autres informations financières historiques lorsqu'il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller la préparation de ces autres informations financières historiques.
 3. Compte tenu de l'importance d'une communication bilatérale efficace dans un audit d'états financiers, la présente norme ISA fournit un cadre global pour la communication de l'auditeur avec les responsables de la gouvernance, et identifie certaines des questions à leur communiquer. D'autres questions à communiquer, en complément des exigences de la présente norme ISA, sont identifiées dans d'autres normes ISA (voir l'Annexe 1). De plus, la norme ISA 265¹ définit des exigences spécifiques concernant la communication, aux responsables de la gouvernance, des déficiences importantes du contrôle interne que l'auditeur a relevées au cours de l'audit. Il se peut que l'auditeur soit tenu, par des textes légaux ou réglementaires, par un accord avec l'entité ou par des exigences additionnelles applicables à la mission, par exemple les normes d'un corps professionnel comptable national, de communiquer des questions additionnelles non visées par la présente norme ISA ou par d'autres normes ISA. Rien dans la présente norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer des questions additionnelles aux responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A24 à A27)

Rôle de la communication

4. La présente norme ISA porte principalement sur les communications de l'auditeur destinées aux responsables de la gouvernance. Néanmoins, une communication efficace dans les deux sens est importante, car elle facilite :
 - a) pour l'auditeur et les responsables de la gouvernance, la compréhension en contexte de points ayant rapport à l'audit, et le développement d'une relation de travail constructive dans le respect de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur;
 - b) pour l'auditeur, l'obtention d'informations pertinentes pour l'audit auprès des responsables de la gouvernance. Par exemple, les responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'entité et son environnement, à identifier des sources appropriées d'éléments probants, et à obtenir des informations sur des opérations ou événements particuliers;

¹ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction».

- c) pour les responsables de la gouvernance, l'exercice de leurs responsabilités de surveillance du processus d'information financière, ce qui contribue à réduire les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives.
5. Si l'auditeur est tenu de communiquer les questions prévues dans les exigences de la présente norme ISA, la direction a aussi l'obligation de communiquer toute question intéressant la gouvernance aux responsables de la gouvernance. Le fait qu'une question ait été communiquée par l'auditeur ne dégage en rien la direction de cette obligation. De même, la communication par la direction aux responsables de la gouvernance de questions que l'auditeur est tenu de leur communiquer ne dégage pas celui-ci de sa responsabilité de les leur communiquer également. La communication de ces questions par la direction peut toutefois avoir une incidence sur la forme ou le moment de leur communication par l'auditeur aux responsables de la gouvernance.
6. Communiquer clairement les questions dont les normes ISA exigent expressément la communication fait partie intégrante de la réalisation de tout audit. Les normes ISA n'obligent toutefois pas l'auditeur à mettre en oeuvre des procédures spécialement destinées à identifier d'autres questions à communiquer aux responsables de la gouvernance.
7. Il est possible que des textes légaux ou réglementaires apportent des restrictions à la communication par l'auditeur de certaines questions aux responsables de la gouvernance. Par exemple, certains textes légaux ou réglementaires peuvent expressément interdire une communication, ou une autre action, qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations en matière de communication peuvent être complexes. En pareils cas, l'auditeur peut envisager d'obtenir un avis juridique.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) de communiquer clairement aux responsables de la gouvernance les responsabilités qui lui incombent par rapport à l'audit des états financiers, ainsi que les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit;
 - b) d'obtenir des responsables de la gouvernance des informations pertinentes pour l'audit;
 - c) de faire part en temps opportun aux responsables de la gouvernance des observations découlant de l'audit qui sont importantes et pertinentes par rapport à leur responsabilité de surveillance du processus d'information financière;

- d) de favoriser une communication bilatérale efficace entre lui et les responsables de la gouvernance.

Définitions

- 10. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «responsables de la gouvernance», la ou les personnes physiques ou morales (par exemple une personne morale agissant comme fiduciaire) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Cette responsabilité s'étend à la surveillance du processus d'information financière. Dans certaines entités de certains pays, les responsables de la gouvernance peuvent comprendre des cadres dirigeants, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance d'une entité du secteur privé ou public qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant. Pour des commentaires explicatifs sur différentes structures de gouvernance, voir les paragraphes A1 à A8;
 - b) «direction», la ou les personnes à la tête d'une entité et ayant la responsabilité de la gestion de ses activités. Dans certaines entités de certains pays, la direction comprend tout ou partie des responsables de la gouvernance, par exemple les administrateurs-dirigeants d'un conseil de gouvernance qui participent à la gestion de l'entité, ou un propriétaire-dirigeant.

Exigences

Responsables de la gouvernance

- 11. L'auditeur doit déterminer quelles sont, dans la structure de gouvernance de l'entité, les personnes avec lesquelles il convient de communiquer. (Réf. : par. A1 à A4)

Communication avec un sous-groupe des responsables de la gouvernance

- 12. Si l'auditeur communique avec un sous-groupe des responsables de la gouvernance, par exemple un comité d'audit, ou même une seule personne, il doit déterminer s'il lui faut également communiquer avec l'organe de gouvernance. (Réf. : par. A5 à A7)

Cas où tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité

- 13. Dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, par exemple lorsqu'une petite entité est dirigée par un propriétaire unique et que personne d'autre n'est investi de fonctions de gouvernance. En pareils cas, lorsque certaines questions à communiquer selon la présente norme ISA sont portées à la connaissance d'une ou de plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction et que cette ou ces personnes assument également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de communiquer de nouveau les mêmes questions à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. Les questions qu'il n'est pas nécessaire de communiquer de nouveau sont mentionnées à l'alinéa 16 c). L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou plusieurs personnes ayant des responsabilités

de direction est suffisante pour que soient adéquatement informées toutes les personnes avec lesquelles il communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances. (Réf. : par. A8)

Questions à communiquer

Responsabilités de l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers

14. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les responsabilités qui lui incombent par rapport à l'audit des états financiers, et notamment indiquer :
- a) qu'il a la responsabilité de formuler et d'exprimer une opinion sur les états financiers qui ont été préparés par la direction sous la surveillance des responsables de la gouvernance;
 - b) que l'audit des états financiers ne dégage pas la direction ou les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités. (Réf. : par. A9 et A10)

Étendue et calendrier prévus des travaux d'audit

15. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. (Réf. : par. A11 à A15)

Constatations importantes découlant de l'audit

16. L'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance : (Réf. : par. A16)
- a) son point de vue sur des aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité, en ce qui concerne entre autres les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux responsables de la gouvernance pourquoi il juge qu'une pratique comptable importante, qui est par ailleurs acceptable selon le référentiel d'information financière applicable, n'est pas la plus appropriée par rapport aux circonstances particulières de l'entité; (Réf. : par. A17)
 - b) les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a; (Réf. : par. A18)
 - c) à moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité :
 - i) le cas échéant, les questions importantes apparues au cours de l'audit et ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction, (Réf. : par. A19)
 - ii) les déclarations écrites demandées par l'auditeur;
 - d) le cas échéant, les autres questions apparues au cours de l'audit qui, selon son jugement professionnel, sont importantes pour la surveillance du processus d'information financière. (Réf. : par. A20)

Indépendance de l'auditeur

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance :
- a) une déclaration précisant que l'équipe de mission et d'autres personnes du cabinet s'il y a lieu, le cabinet et, le cas échéant, les autres cabinets membres du réseau se sont conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance;
 - b) i) toutes les relations et les autres liens entre le cabinet, les autres cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur l'indépendance. Doit notamment être communiqué le total des honoraires que le cabinet et les autres cabinets membres du réseau ont facturés au cours de la période couverte par les états financiers pour les services d'audit et les autres services fournis à l'entité et aux composantes sous son contrôle. Ces honoraires doivent être ventilés par catégories appropriées de manière à aider les responsables de la gouvernance à évaluer les incidences des services fournis sur l'indépendance de l'auditeur,
 - ii) les sauvegardes pertinentes mises en place afin d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable les menaces à l'indépendance qui ont été identifiées. (Réf. : par. A21 à A23)

Processus de communication

Mise en place du processus de communication

18. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance de la forme, du calendrier et du contenu général prévu des communications. (Réf. : par. A28 à A36)

Forme des communications

19. L'auditeur doit communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les constatations importantes découlant de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication de vive voix ne serait pas adéquate. Il n'est pas nécessaire que les communications écrites contiennent toutes les questions apparues au cours de l'audit. (Réf. : par. A37 à A39)
20. L'auditeur doit communiquer par écrit aux responsables de la gouvernance les informations relatives à l'indépendance lorsque cette communication est exigée par le paragraphe 17.

Calendrier des communications

21. L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A40 et A41)

Caractère adéquat du processus de communication

22. L'auditeur doit évaluer si la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance a été adéquate aux fins de l'audit. Dans la

négative, l'auditeur doit évaluer l'incidence, le cas échéant, que cela pourrait avoir sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sur sa capacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A42 à A44)

Documentation

23. Lorsque des questions dont la présente norme ISA exige la communication sont transmises de vive voix, l'auditeur doit les consigner dans la documentation de l'audit, en indiquant quand et à qui elles ont été communiquées. Dans le cas des questions communiquées par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de la communication dans la documentation de l'audit². (Réf. : par. A45)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsables de la gouvernance (Réf. : par. 11)

- A1. Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, étant notamment déterminées par des contextes culturels et juridiques différents, ainsi que par la taille et le mode de propriété de l'entité. Par exemple :
- dans certains pays, il existe un conseil de surveillance (constitué entièrement ou principalement de personnes qui ne sont pas membres de la direction) qui est juridiquement distinct du conseil de direction ou directoire (structure de «conseil à deux niveaux»). Dans d'autres pays, les deux fonctions de surveillance et de direction incombent juridiquement à un seul conseil (structure de «conseil unitaire»);
 - dans certaines entités, les responsables de la gouvernance occupent des postes qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, par exemple les administrateurs d'une société. Dans d'autres, par exemple certaines entités du secteur public, la responsabilité de la gouvernance est confiée à un organe externe;
 - dans certains cas, une partie ou la totalité des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Dans d'autres, les personnes responsables de la gouvernance ne peuvent occuper un poste de direction;
 - dans certains cas, les responsables de la gouvernance ont la responsabilité d'approuver³ les états financiers de l'entité (dans d'autres cas, c'est à la direction qu'incombe cette responsabilité).
- A2. Dans la plupart des entités, la gouvernance est une responsabilité collective qui incombe à un organe de gouvernance, par exemple un conseil d'administration, un conseil de surveillance, les associés, les propriétaires, un comité de direction,

² Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

³ Comme il est indiqué au paragraphe A40 de la norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», l'expression «avoir la responsabilité d'approuver» dans ce contexte signifie «être autorisé à conclure que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés».

- un conseil de gouverneurs, des administrateurs fiduciaires ou une autre instance équivalente. Dans les petites entités, toutefois, il peut arriver qu'une seule personne soit investie des fonctions de gouvernance, par exemple le propriétaire-dirigeant en l'absence d'autres propriétaires ou un administrateur fiduciaire unique. Lorsque la gouvernance constitue une responsabilité collective, un sous-groupe tel qu'un comité d'audit, ou même une personne seule, peut se voir attribuer des tâches spécifiques afin d'aider l'organe de gouvernance à s'acquitter de ses obligations. Par ailleurs, un sous-groupe ou une personne peut être investi de responsabilités légalement définies qui diffèrent de celles qui incombent à l'organe de gouvernance.
- A3. Une telle diversité implique qu'il n'est pas possible d'indiquer dans la présente norme ISA, pour tous les audits, la ou les personnes à qui l'auditeur est appelé à communiquer des questions particulières. De plus, dans certains cas, il se peut que les personnes avec qui il convient de communiquer ne soient pas clairement identifiables compte tenu du cadre juridique applicable ou d'autres circonstances de la mission, par exemple lorsque la structure de gouvernance n'est pas formellement définie, notamment dans certaines entités familiales, certains organismes sans but lucratif et certaines entités du secteur public. En pareils cas, il peut être nécessaire que l'auditeur s'entretienne et s'entende avec la partie ayant fait appel à ses services pour identifier les personnes compétentes avec qui il convient de communiquer. Pour déterminer avec qui il convient de communiquer, l'auditeur tient compte de la compréhension qu'il a acquise de la structure et des processus de gouvernance de l'entité conformément à la norme ISA 315⁴. La ou les personnes avec qui il communiquera pourront varier selon la nature des questions à communiquer.
- A4. La norme ISA 600 fait état de certaines des questions devant être communiquées aux responsables de la gouvernance par les auditeurs d'un groupe⁵. Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, ce sont les circonstances de la mission et la nature de la question qui déterminent avec qui l'auditeur de la composante communique. Il peut arriver qu'un certain nombre de composantes exercent les mêmes activités en partageant le même système de contrôle interne et en ayant recours aux mêmes pratiques comptables. Lorsque les mêmes personnes sont responsables de la gouvernance de ces composantes (par exemple dans le cas d'un conseil d'administration commun), il est possible d'éviter les répétitions des communications en traitant simultanément de l'ensemble de ces composantes dans une même communication.

⁴ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

⁵ Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», paragraphes 46 à 49.

Communication avec un sous-groupe des personnes responsables de la gouvernance
(Réf. : par. 12)

- A5. Lorsque l'auditeur envisage de communiquer avec un sous-groupe des personnes responsables de la gouvernance, il peut tenir compte de points tels que les suivants :
- les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance;
 - la nature des questions à communiquer;
 - les exigences légales ou réglementaires pertinentes;
 - le fait que le sous-groupe soit autorisé ou non à prendre des mesures en réponse à l'information communiquée, et soit à même ou non de fournir à l'auditeur les informations et les explications supplémentaires dont il pourrait avoir besoin.
- A6. Lorsque l'auditeur détermine s'il est nécessaire ou non de communiquer également l'information, dans son intégralité ou sous forme de résumé, à l'organe de gouvernance, il peut être influencé par la mesure dans laquelle il juge que le sous-groupe communique l'information pertinente de façon efficace et appropriée à l'organe de gouvernance. L'auditeur peut indiquer explicitement lors de l'accord sur les termes et conditions de la mission qu'il se réserve le droit de communiquer directement avec l'organe de gouvernance, sauf si cela lui est interdit par les textes légaux ou réglementaires.
- A7. Des comités d'audit (ou des sous-groupes similaires portant d'autres noms) existent dans de nombreux pays. Bien que l'autorité et les fonctions spécifiques du comité d'audit puissent varier, la communication avec ce comité, lorsqu'il en existe un, est devenue un élément clé dans la communication de l'auditeur avec les responsables de la gouvernance. L'application de bons principes de gouvernance permet de penser :
- que l'auditeur sera invité à assister régulièrement aux réunions du comité d'audit;
 - que le président du comité d'audit et, le cas échéant, les autres membres du comité d'audit auront des contacts périodiques avec l'auditeur;
 - que le comité d'audit se réunira au moins une fois l'an avec l'auditeur sans la présence des membres de la direction.

Cas où tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité
(Réf. : par. 13)

- A8. Dans certains cas, tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité et il convient d'adapter l'application des exigences en matière de communication en fonction de cette situation. Il se peut alors que la communication avec une ou plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction ne permette pas d'informer adéquatement toutes les personnes avec lesquelles l'auditeur communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances. Ainsi, dans une société dont tous les administrateurs participent à la gestion de l'entité, il se peut que certains d'entre

eux (par exemple le responsable du marketing) ne soient pas au courant de questions importantes ayant fait l'objet d'échanges avec un autre administrateur (par exemple le responsable de la préparation des états financiers).

Questions à communiquer

Responsabilités de l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers (Réf. : par. 14)

- A9. Les responsabilités qui incombent à l'auditeur par rapport à l'audit des états financiers sont souvent définies dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, où sont consignés les termes et conditions convenus de la mission. La transmission d'une copie de cette lettre de mission ou de cet autre type d'accord écrit aux responsables de la gouvernance peut constituer une façon appropriée de leur communiquer des questions telles que les suivantes :
- la responsabilité qui incombe à l'auditeur de réaliser l'audit conformément aux normes ISA en vue d'exprimer une opinion sur les états financiers. Les questions à communiquer en application des normes ISA comprennent donc les questions importantes apparues au cours de l'audit des états financiers qui sont pertinentes pour la surveillance du processus d'information financière par les responsables de la gouvernance;
 - le fait que les normes ISA n'exigent pas que l'auditeur conçoive des procédures afin d'identifier des questions supplémentaires à communiquer aux responsables de la gouvernance;
 - le cas échéant, le fait que l'auditeur soit tenu par des textes légaux ou réglementaires, par un accord avec l'entité ou par des exigences additionnelles applicables à la mission, par exemple les normes d'un corps professionnel comptable national, de communiquer des questions particulières.
- A10. Les textes légaux ou réglementaires, un accord avec l'entité ou des exigences additionnelles applicables à la mission peuvent prévoir que d'autres questions sont à communiquer aux responsables de la gouvernance. Par exemple, a) un accord avec l'entité peut stipuler que des questions particulières sont à communiquer lorsqu'elles apparaissent dans le cadre de la prestation, par le cabinet ou un autre cabinet membre du réseau, de services autres que l'audit des états financiers, ou b) le mandat d'un auditeur du secteur public peut prévoir la communication de questions dont l'auditeur prend connaissance par suite d'autres travaux, par exemple des audits de performance.

Étendue et calendrier prévus des travaux d'audit (Réf. : par. 15)

- A11. La communication d'informations sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit peut :
- a) aider les responsables de la gouvernance à mieux comprendre les conséquences des travaux de l'auditeur, à échanger avec lui sur des questions concernant les risques et le concept de caractère significatif, et à identifier les secteurs où ils pourraient lui demander de mettre en oeuvre des procédures supplémentaires;

- b) aider l'auditeur à mieux comprendre l'entité et son environnement.
- A12. Lorsque l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance des informations portant sur l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, il lui faut avoir soin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, surtout lorsque tout ou partie des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité. Par exemple, il se peut qu'une communication détaillée sur la nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en oeuvre diminue leur efficacité en les rendant trop prévisibles.
- A13. Les questions communiquées peuvent notamment porter sur :
- la façon dont l'auditeur envisage de répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
 - la démarche de l'auditeur concernant les aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit;
 - l'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit⁶.
- A14. Parmi les autres questions dont il peut être approprié de s'entretenir avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de la planification de l'audit, il y a les suivantes :
- lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, la mesure dans laquelle l'auditeur utilisera les travaux de l'audit interne, et comment les auditeurs externes et internes peuvent collaborer dans les meilleures conditions de manière constructive et complémentaire;
 - le point de vue des responsables de la gouvernance sur :
 - o la ou les personnes dans la structure de gouvernance de l'entité avec lesquelles il convient de communiquer,
 - o la répartition des responsabilités entre les responsables de la gouvernance et les membres de la direction,
 - o les objectifs et les stratégies de l'entité, ainsi que les risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives,
 - o les questions qui, de l'avis des responsables de la gouvernance, nécessitent une attention particulière au cours de l'audit, et les secteurs pour lesquels ils demandent la mise en oeuvre de procédures supplémentaires,
 - o les communications importantes avec les autorités de réglementation,
 - o les autres questions qui, de l'avis des responsables de la gouvernance, pourraient avoir une incidence sur l'audit des états financiers;
 - l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance concernant a) le contrôle interne et son importance dans l'entité, y compris la façon dont ils surveillent l'efficacité du contrôle interne, et b) la détection ou la possibilité de fraudes;

⁶ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit».

- les actions des responsables de la gouvernance en réponse à l'évolution des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles d'admission à la cote et de questions connexes;
- les suites données par les responsables de la gouvernance aux communications antérieures avec l'auditeur.

A15. Bien que la communication avec les responsables de la gouvernance puisse aider l'auditeur à planifier l'étendue et le calendrier des travaux d'audit, lui seul a la responsabilité d'établir la stratégie générale d'audit et le plan d'audit, y compris la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Constatations importantes découlant de l'audit (Réf. : par. 16)

A16. La communication de constatations faites au cours de l'audit peut s'accompagner d'une demande d'informations complémentaires auprès des responsables de la gouvernance afin de compléter les éléments probants obtenus. Par exemple, l'auditeur peut demander confirmation de ce que les responsables de la gouvernance ont la même compréhension que lui des faits et circonstances liés à des opérations ou à des événements particuliers.

Aspects qualitatifs importants des pratiques comptables (Réf. : alinéa 16 a))

A17. Les référentiels d'information financière permettent habituellement à l'entité de faire des estimations comptables, et de porter des jugements sur les méthodes comptables à adopter et les informations à fournir dans les états financiers. Une communication ouverte et constructive sur les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut comprendre des commentaires sur le caractère acceptable ou non des principales pratiques comptables. L'Annexe 2 donne un aperçu des questions pouvant être abordées dans le cadre de cette communication.

Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit (Réf. : alinéa 16 b))

A18. Voici des exemples de difficultés importantes pouvant être rencontrées au cours de l'audit :

- retards importants de la direction à fournir les informations demandées;
- calendrier inutilement serré pour mener à bien l'audit;
- nécessité d'efforts considérables et imprévus pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- non-disponibilité d'informations attendues;
- restrictions imposées à l'auditeur par la direction;
- refus de la direction de faire ou de pousser plus loin, à la demande de l'auditeur, son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation de l'étendue des travaux et conduire l'auditeur à exprimer une opinion modifiée⁷.

Questions importantes ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction (Réf. : sous-alinéa 16 c)i))

A19. Les questions importantes ayant fait l'objet d'échanges ou d'une correspondance avec la direction peuvent notamment concerner :

- les éléments de la conjoncture économique ayant une incidence sur l'entité, et les plans et stratégies de l'entité pouvant influencer sur les risques d'anomalies significatives;
- les préoccupations suscitées par des consultations de la direction auprès d'autres comptables sur des questions de comptabilité ou d'audit;
- les questions liées aux pratiques comptables, à l'application des normes d'audit ou aux honoraires d'audit ou d'autres services, soulevées à l'occasion de la nomination initiale de l'auditeur ou de la reconduction de sa mission.

Autres questions importantes pertinentes pour le processus d'information financière (Réf. : alinéa 16 d))

A20. Les autres questions importantes apparues au cours de l'audit qui sont directement pertinentes pour les responsables de la gouvernance aux fins de la surveillance du processus d'information financière peuvent notamment comprendre les anomalies significatives concernant des faits ou les incohérences significatives relevées dans les informations accompagnant les états financiers audités, qui ont été corrigées.

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

A21. L'auditeur est tenu de se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles portant sur l'indépendance, qui s'appliquent aux missions d'audit d'états financiers⁸.

A22. Les relations et les autres liens ainsi que les sauvegardes à communiquer varient selon les circonstances de la mission, mais concernent généralement :

- a) les menaces à l'indépendance, qui peuvent être subdivisées comme suit : menaces liées à l'intérêt personnel, menaces liées à l'autocontrôle, menaces liées à la représentation, menaces liées à la familiarité, menaces liées à l'intimidation;
- b) les sauvegardes établies par la profession ou par les textes légaux ou réglementaires, les sauvegardes mises en place dans l'entité, et les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet.

⁷ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁸ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 14.

- La communication requise par l'alinéa 17 a) peut faire état des manquements involontaires aux règles de déontologie concernant l'indépendance de l'auditeur, et des mesures correctives prises ou envisagées, le cas échéant.
- A23. Les exigences concernant la communication des informations relatives à l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas des entités cotées peuvent aussi être pertinentes dans le cas de certaines autres entités, notamment celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public parce que, en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou de leur situation, elles comptent un large éventail de parties prenantes. Parmi les exemples d'entités non cotées pour lesquelles la communication des informations relatives à l'indépendance de l'auditeur peut être appropriée, il y a les entités du secteur public, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance et les caisses de retraite. Il peut arriver par contre que la communication des informations relatives à l'indépendance ne soit pas pertinente, par exemple lorsque tous les responsables de la gouvernance ont été informés des faits dignes d'intérêt dans le cadre de leurs activités de gestion. Cela est particulièrement probable lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que l'intervention du cabinet de l'auditeur et des autres cabinets membres du réseau auprès de l'entité se limite pour ainsi dire à l'audit des états financiers.

Questions additionnelles (Réf. : par. 3)

- A24. Il incombe notamment aux responsables de la gouvernance de s'assurer, par leur surveillance de la gestion de la direction, que l'entité conçoit, met en place et maintient un contrôle interne approprié en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables.
- A25. L'auditeur peut avoir connaissance de questions additionnelles qui, sans être nécessairement liées à la surveillance du processus d'information financière, sont néanmoins susceptibles de revêtir de l'importance pour les responsables de la gouvernance dans leur surveillance de l'orientation stratégique de l'entité ou de l'exécution de ses obligations en matière de reddition de comptes. Il peut s'agir, par exemple, de problèmes importants concernant les structures ou les processus de gouvernance, et de décisions ou d'actions importantes prises par la haute direction sans autorisation appropriée.
- A26. Pour déterminer s'il y a lieu de communiquer de telles questions additionnelles dont il a pris connaissance aux responsables de la gouvernance, l'auditeur peut s'en entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, à moins que cela soit inopportun dans les circonstances.
- A27. Si une question additionnelle est communiquée aux responsables de la gouvernance, il peut être approprié que l'auditeur leur signale :
- a) que l'identification et la communication de telles questions sont accessoires par rapport à l'objectif de l'audit, qui est de formuler une opinion sur les états financiers;

- b) qu'aucune procédure n'a été mise en oeuvre à l'égard de la question en sus de celles qui étaient nécessaires pour formuler une opinion sur les états financiers;
- c) qu'aucune procédure n'a été mise en oeuvre pour déterminer l'existence éventuelle d'autres questions semblables.

Processus de communication

Mise en place du processus de communication (Réf. : par. 18)

- A28. Le fait de communiquer clairement les responsabilités de l'auditeur, l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit ainsi que le contenu général prévu des communications aide à jeter les bases d'une communication efficace dans les deux sens.
- A29. Peuvent également contribuer à une communication bilatérale efficace les échanges portant entre autres sur :
- l'objectif des communications. Lorsque cet objectif est clair, l'auditeur et les responsables de la gouvernance sont à même de mieux s'entendre sur les questions pertinentes et sur les actions attendues par suite du processus de communication;
 - la forme que prendront les communications;
 - la ou les personnes au sein de l'équipe de mission et parmi les responsables de la gouvernance qui communiqueront sur des questions particulières;
 - le fait que l'auditeur s'attend à ce que la communication se fasse dans les deux sens, et à ce que les responsables de la gouvernance lui communiquent les questions qu'ils considèrent comme pertinentes pour l'audit, par exemple les décisions stratégiques pouvant avoir une incidence importante sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, les fraudes suspectées ou détectées, et leurs préoccupations sur l'intégrité ou la compétence de la haute direction;
 - la façon dont il sera donné suite aux questions communiquées par l'auditeur et dont il sera rendu compte des mesures prises;
 - la façon dont il sera donné suite aux questions communiquées par les responsables de la gouvernance et dont il sera rendu compte des mesures prises.
- A30. Le processus de communication varie en fonction des circonstances, notamment selon la taille et la structure de gouvernance de l'entité, la façon dont les responsables de la gouvernance exercent leurs fonctions, et le point de vue de l'auditeur sur l'importance des questions à communiquer. La difficulté à établir une communication bilatérale efficace peut indiquer que la communication entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance n'est pas adéquate aux fins de l'audit (voir le paragraphe A44).

Considérations propres aux petites entités

A31. Lorsqu'il réalise des audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les responsables de la gouvernance de manière moins structurée que dans le cas des entités cotées ou de plus grande taille.

Communication avec la direction

A32. Plusieurs questions peuvent faire l'objet d'entretiens avec la direction dans le cours normal d'un audit, y compris celles dont la présente norme ISA exige la communication aux responsables de la gouvernance. Ces entretiens se font en partant de la prémisse que la direction a la responsabilité de la gestion des activités de l'entité et, en particulier, de la préparation des états financiers.

A33. Avant de communiquer des questions aux responsables de la gouvernance, l'auditeur peut s'en entretenir avec la direction, à moins que cela soit inopportun. Par exemple, il peut être inopportun de s'entretenir avec la direction de questions concernant sa compétence et son intégrité. En plus de constituer une occasion de reconnaître la responsabilité de gestion de la direction, ces premiers entretiens peuvent permettre de clarifier certains faits et problèmes et constituer pour la direction une occasion de fournir un complément d'informations et d'explications. De même, lorsque l'entité dispose d'une fonction d'audit interne, l'auditeur peut s'entretenir avec l'auditeur interne avant de communiquer avec les responsables de la gouvernance.

Communication avec des tiers

A34. Les responsables de la gouvernance peuvent souhaiter fournir des copies d'une communication écrite de l'auditeur à des tiers, par exemple des banquiers ou des autorités de réglementation. Dans certains cas, le fait de porter la communication à la connaissance de tiers peut être illégal ou autrement inapproprié. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des responsables de la gouvernance est fournie à des tiers, il peut être important dans les circonstances de leur signaler que la communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple au moyen d'une mention figurant dans la communication écrite adressée aux responsables de la gouvernance et précisant :

- a) que la communication a été préparée uniquement à l'usage des responsables de la gouvernance et, le cas échéant, de la direction du groupe et de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne devraient pas s'appuyer sur son contenu;
- b) que l'auditeur n'assume aucune responsabilité envers les tiers;
- c) les restrictions concernant sa divulgation ou sa diffusion à des tiers.

A35. Par exemple, dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires peuvent obliger l'auditeur :

- à signaler à un organisme de réglementation ou de contrôle certaines questions communiquées aux responsables de la gouvernance. Ainsi, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de communiquer les anomalies à des autorités compétentes lorsque la direction et les responsables de la gouvernance ne prennent pas les mesures correctives qui s'imposent;

- à déposer auprès d'organismes de réglementation, de financement ou autres, par exemple une autorité centrale dans le cas de certaines entités du secteur public, des copies de certains rapports préparés à l'intention des responsables de la gouvernance;
- à rendre accessibles au public des rapports préparés à l'intention des responsables de la gouvernance.

A36. Sauf dans le cas où les textes légaux ou réglementaires l'obligent à fournir à un tiers une copie d'une communication écrite qu'il adresse aux responsables de la gouvernance, il peut être nécessaire que l'auditeur obtienne le consentement de ces derniers avant de la transmettre à un tiers.

Forme des communications (Réf. : par. 19 et 20)

A37. Une communication efficace peut comporter des présentations structurées et des rapports écrits, ainsi que des communications moins structurées, dont des échanges de vive voix. L'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit les questions autres que celles identifiées aux paragraphes 19 et 20. Les communications écrites peuvent comprendre une lettre de mission fournie aux responsables de la gouvernance.

A38. La forme de la communication (par exemple communication de vive voix ou par écrit, degré de détail ou de synthèse, nécessité ou non d'une communication structurée) peut dépendre non seulement de l'importance de la question à communiquer, mais aussi de facteurs tels que les suivants :

- le fait que la question ait été ou non résolue de manière satisfaisante;
- le fait que la direction ait communiqué ou non la question antérieurement;
- 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, le fait que l'auditeur soit également l'auditeur des états financiers à usage général de l'entité;
- les exigences légales. Dans certains pays, la forme des communications écrites destinées aux responsables de la gouvernance est prescrite par la loi;
- les attentes des responsables de la gouvernance, y compris les dispositions prises en vue de réunions ou de communications périodiques avec l'auditeur;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a des contacts et un dialogue suivis avec les responsables de la gouvernance;
- des changements importants survenus dans la composition d'un organe de gouvernance.

A39. Lorsque l'auditeur s'entretient d'une question importante avec un des responsables de la gouvernance, par exemple le président du comité d'audit, il peut être approprié qu'il résume l'entretien dans ses communications ultérieures afin que tous les responsables de la gouvernance disposent d'une information complète et objective.

Calendrier des communications (Réf. : par. 21)

A40. Le calendrier approprié des communications varie selon les circonstances de la mission. Les points à prendre en considération comprennent l'importance et la nature de la question, ainsi que les mesures que devraient prendre les responsables de la gouvernance. Par exemple :

- la communication des questions relatives à la planification peut souvent se faire très tôt au cours de la mission d'audit et même, dans le cas d'une mission initiale, au moment où l'on s'entend sur les termes et conditions de la mission;
- il peut être approprié de communiquer le plus tôt possible une difficulté importante rencontrée au cours de l'audit si les responsables de la gouvernance sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre la difficulté, ou s'il est probable que celle-ci donnera lieu à une opinion modifiée. De même, l'auditeur peut communiquer verbalement le plus tôt possible aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne qu'il a relevées, avant de les communiquer par écrit comme l'exige la norme ISA 265⁹;
- la communication d'informations relatives à l'indépendance de l'auditeur peut être opportune chaque fois que sont formulés des jugements importants sur les menaces pour l'indépendance et les sauvegardes y afférentes, par exemple lorsque l'auditeur accepte une mission visant la prestation de services autres que d'audit, et lors de l'entretien de fin de mission. Cet entretien peut aussi constituer un moment approprié pour communiquer des constatations découlant de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité;
- il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications lorsque l'auditeur a pour mission d'auditer à la fois les états financiers à usage général et des états financiers à usage particulier.

A41. Parmi les autres facteurs qui peuvent être pertinents pour le calendrier des communications, il y a les suivants :

- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité faisant l'objet de l'audit;
- les obligations légales de communiquer certaines questions dans un délai prescrit;
- les attentes des responsables de la gouvernance, y compris les dispositions prises en vue de réunions ou de communications périodiques avec l'auditeur;
- le moment auquel l'auditeur prend connaissance de certaines questions. Ainsi, il se peut que l'auditeur ne puisse constater un problème particulier (par exemple un cas de non-conformité à un texte légal) assez rapidement pour que des mesures préventives soient prises, mais que la communication du problème permette la prise de mesures correctives.

⁹ Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

Caractère adéquat du processus de communication (Réf. : par. 22)

A42. L'auditeur n'a pas à concevoir des procédures spécifiquement destinées à étayer son évaluation de la communication bilatérale entre lui et les responsables de la gouvernance; cette évaluation peut plutôt se fonder sur des observations découlant de procédures d'audit mises en oeuvre à d'autres fins. Ces observations peuvent notamment porter sur :

- le caractère approprié et la rapidité des mesures prises par les responsables de la gouvernance en réponse aux questions soulevées par l'auditeur. Lorsque des questions importantes soulevées dans des communications antérieures n'ont pas été résolues efficacement, il peut être opportun que l'auditeur demande pourquoi des mesures appropriées n'ont pas été prises, et qu'il envisage de soulever à nouveau ces questions. L'auditeur écarte ainsi le risque de donner l'impression qu'il estime que les questions ont été résolues adéquatement ou qu'elles ne sont plus importantes;
- l'ouverture apparente des responsables de la gouvernance dans leurs communications avec l'auditeur;
- la volonté et la capacité des responsables de la gouvernance de se réunir avec l'auditeur sans la présence des membres de la direction;
- la capacité apparente des responsables de la gouvernance de comprendre pleinement les questions soulevées par l'auditeur, par exemple la mesure dans laquelle ils examinent de façon approfondie les problèmes, ou remettent en question les recommandations qui leur sont faites;
- la difficulté à s'entendre avec les responsables de la gouvernance sur la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications;
- lorsque tout ou partie des responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité, le fait qu'ils soient apparemment conscients de la façon dont les questions abordées avec l'auditeur peuvent se répercuter sur leurs responsabilités générales en matière de gouvernance, ainsi que sur leurs responsabilités à titre de dirigeants;
- la mesure dans laquelle la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance satisfait aux exigences des textes légaux et réglementaires applicables.

A43. Comme il est indiqué au paragraphe 4, une communication efficace dans les deux sens est utile à la fois pour l'auditeur et pour les responsables de la gouvernance. Par ailleurs, la norme ISA 315 précise que la participation des responsables de la gouvernance, y compris leur interaction avec les auditeurs internes, le cas échéant, et avec les auditeurs externes constitue un des éléments de l'environnement de contrôle de l'entité¹⁰. Une communication bilatérale inadéquate peut indiquer que l'environnement de contrôle n'est pas satisfaisant et influencer sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur, sans compter le risque que

¹⁰ Norme ISA 315, paragraphe A70.

l'auditeur ne puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour formuler une opinion sur les états financiers.

A44. Si la communication bilatérale entre l'auditeur et les responsables de la gouvernance n'est pas adéquate et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut notamment :

- modifier son opinion en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit;
- obtenir un avis juridique sur les conséquences de diverses lignes de conduite possibles;
- communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de réglementation) ou avec un niveau d'autorité plus élevé, dans la structure de gouvernance, à l'extérieur de l'entité, par exemple les propriétaires de l'entreprise (les actionnaires réunis en assemblée générale) ou, dans le cas d'une entité du secteur public, le ministre responsable ou le parlement;
- démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Documentation (Réf. : par. 23)

A45. Pour documenter les communications faites de vive voix, il est possible d'inclure dans la documentation de l'audit une copie des procès-verbaux préparés par l'entité lorsque ces procès-verbaux constituent un compte rendu approprié des communications.

Annexe 1

(Réf. : par. 3)

Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQC 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQC 1¹¹ et des autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009 qui exigent la communication de questions particulières aux responsables de la gouvernance. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISQC 1, «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes», alinéa 30 a)

¹¹ Norme ISQC 1, «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes».

Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe 21, sous-alinéa 38 c)i) et paragraphes 40 à 42

Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphes 14, 19 et 22 à 24

Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», paragraphe 9

Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphes 12 et 13

Norme ISA 505, «Confirmations externes», paragraphe 9

Norme ISA 510, «Audit initial — Soldes d'ouverture», paragraphe 7

Norme ISA 550, «Parties liées», paragraphe 27

Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», alinéas 7 b) et c), 10 a), 13 b) et 14 a), et paragraphe 17

Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation», paragraphe 23

Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», paragraphe 49

Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphes 12 et 14, alinéa 19 a) et paragraphe 28

Norme ISA 706, «Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 9

Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs», paragraphe 18

Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités», paragraphes 10, 13 et 16

Annexe 2

(Réf. : alinéa 16 a), et par. A17)

Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par l'alinéa 16 a), et commentée au paragraphe A17, peut porter notamment sur les questions qui suivent :

Méthodes comptables

- Le caractère approprié des méthodes comptables par rapport à la situation particulière de l'entité, compte tenu du besoin d'équilibre entre les coûts de l'information financière et les avantages qu'elle est censée procurer aux utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsque la communication porte sur des cas où il est possible de choisir entre plusieurs méthodes comptables acceptables, elle peut identifier les éléments des états financiers qui sont concernés par le choix des méthodes comptables importantes et fournir des informations sur les méthodes comptables suivies par des entités similaires.

- Les choix initiaux et les changements de méthodes comptables importantes, y compris l'application de nouvelles positions officielles en comptabilité. La communication peut notamment faire état de l'incidence du moment de l'adoption et du mode d'adoption d'un changement de méthode comptable sur le résultat de l'entité pour l'exercice considéré et pour les exercices futurs, et du moment opportun d'un changement de méthodes comptables par suite de nouvelles positions officielles attendues.
- L'incidence des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux (ou dans des domaines propres au secteur d'activité, notamment en l'absence de règles faisant autorité ou de consensus).
- La relation entre le moment des opérations et la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées.

Estimations comptables

- Pour les éléments donnant lieu à des estimations importantes, les questions traitées dans la norme ISA 540¹², y compris, par exemple :
 - o l'identification par la direction des estimations comptables;
 - o le processus suivi par la direction pour l'établissement des estimations comptables;
 - o les risques d'anomalies significatives;
 - o les indices d'un parti pris possible de la part de la direction;
 - o les informations sur l'incertitude de mesure fournies dans les états financiers.

Informations fournies dans les états financiers

- Les problèmes soulevés et les jugements portés lors de la préparation des informations à fournir dans les états financiers qui sont particulièrement sensibles (par exemple les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité de l'exploitation, aux événements postérieurs à la date de clôture et aux éventualités).
- La neutralité, la cohérence et la clarté de l'ensemble des informations fournies dans les états financiers.

Questions connexes

- L'incidence possible sur les états financiers d'expositions, d'incertitudes et de risques importants, notamment les procès en cours, qui sont mentionnés dans les états financiers.
- La mesure dans laquelle des opérations inhabituelles, y compris des montants non récurrents comptabilisés au cours de la période, se répercutent sur les états financiers, et la mesure dans laquelle ces opérations y sont présentées séparément.

¹² Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir».

- Les facteurs ayant une incidence sur les valeurs comptables des actifs et des passifs, y compris les règles suivies par l'entité pour déterminer les durées de vie utile attribuées aux actifs corporels et incorporels. La communication peut expliquer comment ont été choisis les facteurs affectant les valeurs comptables et l'effet que le choix d'autres facteurs aurait eu sur les états financiers.
- La correction sélective d'anomalies, par exemple correction des anomalies dans les cas où cela a pour effet d'augmenter le résultat présenté, et non-correction dans les cas contraires.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 265**

**Communication des déficiences du contrôle interne
aux responsables de la gouvernance et à la direction**

This International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-005-2.

Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	7-11
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit	A1-A4
Déficiences importantes du contrôle interne	A5-A11
Communication des déficiences du contrôle interne	A12-A30

La Norme internationale d'audit (ISA) 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne¹ qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'autres responsabilités que celles dont traitent la norme ISA 315 et la norme ISA 330² en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphes 4 et 12.

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- contrôle interne ainsi que la conception et la mise en oeuvre de tests des contrôles. Par ailleurs, la norme ISA 260³ définit des exigences additionnelles et fournit des indications au sujet de la responsabilité qu'a l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit.
2. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives⁴. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut relever des déficiences du contrôle interne au cours du processus d'évaluation de ces risques, mais aussi à d'autres stades de l'audit. La présente norme ISA précise quelles sont, parmi les déficiences relevées, celles que l'auditeur est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction.
 3. Rien dans la présente norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction d'autres points touchant le contrôle qu'il aurait relevés au cours de l'audit.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur attention respective.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «déficiency du contrôle interne», l'une ou l'autre des situations suivantes :
 - i) un contrôle est conçu, mis en place ou fonctionne d'une manière telle qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun,
 - ii) un contrôle nécessaire pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun est absent;
 - b) «déficiency importante du contrôle interne», une déficiency ou une combinaison de déficiencies du contrôle interne qui est suffisamment préoccupante, selon le jugement professionnel de l'auditeur, pour nécessiter l'attention des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A5)

³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance».

⁴ Norme ISA 315, paragraphe 12. Les paragraphes A60 à A65 contiennent des indications sur les contrôles pertinents pour l'audit.

Exigences

7. L'auditeur doit déterminer si les travaux d'audit qu'il a effectués lui ont permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle interne. (Réf. : par. A1 à A4)
8. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle interne, il doit, en se fondant sur les travaux d'audit effectués, déterminer si, individuellement ou en association, elles constituent des déficiences importantes. (Réf. : par. A5 à A11)
9. L'auditeur doit communiquer par écrit et en temps opportun aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit. (Réf. : par. A12 à A18 et A27)
10. L'auditeur doit aussi communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié : (Réf. : par. A19 et A27)
 - a) par écrit, les déficiences importantes du contrôle interne qu'il a communiquées ou qu'il entend communiquer aux responsables de la gouvernance, à moins qu'il ne soit pas approprié, dans les circonstances, de communiquer directement avec la direction; (Réf. : par. A14, A20 et A21)
 - b) les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas déjà été communiquées à la direction par d'autres parties et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la direction. (Réf. : par. A22 à A26)
11. Dans sa communication écrite faisant état des déficiences importantes du contrôle interne, l'auditeur doit fournir :
 - a) une description des déficiences et de leurs incidences potentielles; (Réf. : par. A28)
 - b) des informations suffisantes pour permettre aux responsables de la gouvernance et à la direction de comprendre le contexte de la communication. À cet égard, l'auditeur doit notamment préciser : (Réf. : par. A29 et A30)
 - i) que l'audit avait pour objectif l'expression d'une opinion par l'auditeur sur les états financiers,
 - ii) que l'audit a comporté la prise en considération du contrôle interne portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne,
 - iii) que sa communication se limite aux déficiences qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon lui, étaient suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur communication aux responsables de la gouvernance.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit (Réf. : par. 7)

- A1. Pour déterminer s'il a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle interne, l'auditeur peut s'entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, des faits et circonstances pertinents qu'il a constatés. C'est l'occasion pour l'auditeur d'alerter la direction en temps opportun sur l'existence de déficiences dont elle n'était peut-être pas informée. Le niveau hiérarchique de la direction avec lequel il est approprié de s'entretenir des constatations de l'auditeur est celui où les dirigeants possèdent une bonne connaissance des aspects du contrôle interne en cause et disposent de l'autorité nécessaire pour prendre des mesures correctives à l'égard des déficiences du contrôle interne relevées. Il peut toutefois y avoir des circonstances où il n'est pas approprié que l'auditeur s'entretienne de ses constatations directement avec la direction, par exemple lorsque les constatations semblent mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction (voir le paragraphe A20).
- A2. S'entretenir avec la direction des faits et circonstances constatés peut permettre à l'auditeur d'obtenir d'autres informations pertinentes à prendre aussi en considération, par exemple :
- la compréhension que possède la direction des causes réelles ou suspectées des déficiences;
 - les écarts qui résultent de déficiences et que la direction a pu noter, par exemple des anomalies que les contrôles informatiques pertinents n'ont pas pu prévenir;
 - une indication préliminaire des mesures que la direction compte prendre en réponse aux constatations.

Considérations propres aux petites entités

- A3. Les activités de contrôle reposent habituellement sur les mêmes concepts, quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en oeuvre n'est pas toujours le même. En outre, de petites entités peuvent juger que certains types d'activités de contrôle ne sont pas nécessaires en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, le fait de centraliser auprès de la direction le pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut constituer un contrôle efficace à l'égard d'opérations et de soldes de comptes importants, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité d'activités de contrôle plus détaillées.
- A4. De plus, les petites entités ont souvent un personnel réduit, ce qui limite les possibilités de séparation des tâches. Par ailleurs, dans une petite entité gérée par le propriétaire-dirigeant, celui-ci peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace que dans une plus grande entité. Il faut toutefois mettre en balance la surveillance plus grande exercée par la direction et la possibilité accrue de contournement des contrôles par cette dernière.

Déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : alinéa 6 b) et par. 8)

- A5. L'importance d'une déficience ou d'une combinaison de déficiences du contrôle interne n'est pas liée uniquement au fait qu'une anomalie se soit produite ou non, mais dépend aussi de la probabilité qu'une anomalie se produise et de l'ampleur qu'elle pourrait prendre. Il peut donc exister des déficiences importantes même si l'auditeur n'a pas relevé d'anomalies au cours de l'audit.
- A6. Voici des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences du contrôle interne constitue une déficience importante :
- la probabilité que les déficiences aboutissent à des anomalies significatives dans les états financiers futurs;
 - la vulnérabilité à la perte ou à la fraude des actifs ou des passifs faisant l'objet du contrôle;
 - la subjectivité et la complexité inhérentes à certaines estimations comptables, telles que les estimations en juste valeur;
 - les montants des états financiers exposés à la ou aux déficiences;
 - le volume réel ou potentiel des mouvements concernant le solde de compte ou la catégorie d'opérations exposé à la ou aux déficiences;
 - l'importance des contrôles par rapport au processus d'information financière :
 - o contrôles généraux de suivi (tels ceux liés à la surveillance exercée sur la direction),
 - o contrôles de prévention et de détection des fraudes,
 - o contrôles portant sur le choix et l'application des principales méthodes comptables,
 - o contrôles portant sur les opérations importantes avec des parties liées,
 - o contrôles portant sur les opérations importantes qui sont réalisées hors du cadre normal des activités de l'entité,
 - o contrôles portant sur le processus d'information financière de fin de période (tels ceux portant sur les écritures non récurrentes);
 - la cause et la fréquence des écarts détectés qui résultent des déficiences des contrôles;
 - l'interaction de la déficience avec d'autres déficiences du contrôle interne.
- A7. Voici des exemples d'indices de déficiences importantes du contrôle interne :
- des éléments qui indiquent que certains aspects de l'environnement de contrôle sont inefficaces, par exemple :
 - o que des opérations importantes auxquelles la direction est financièrement intéressée n'ont pas été examinées aussi soigneusement qu'elles le devraient par les responsables de la gouvernance,
 - o que le contrôle interne de l'entité n'a pas pu prévenir qu'une fraude, significative ou non, soit commise par la direction,

- o que la direction n'a pas mis en oeuvre les mesures correctives qui s'imposaient à l'égard de déficiences importantes communiquées antérieurement;
 - l'absence de processus d'évaluation des risques là où on s'attendrait normalement à ce qu'il y en ait un;
 - des éléments qui indiquent que le processus d'évaluation des risques par l'entité est inefficace, par exemple un risque d'anomalie significative qui n'a pas été identifié par la direction alors que l'auditeur se serait attendu à ce que le processus d'évaluation des risques permette d'identifier ce risque;
 - des éléments qui indiquent une réponse inadéquate à un risque important qui a été identifié (par exemple, l'absence de contrôles portant sur ce risque);
 - la détection, au moyen des procédures mises en oeuvre par l'auditeur, d'anomalies que le contrôle interne de l'entité n'a pas permis de prévenir, ou de détecter et corriger;
 - le retraitement d'états financiers antérieurs pour refléter la correction d'une anomalie significative résultant d'une erreur ou d'une fraude;
 - des éléments qui indiquent l'incapacité de la direction d'exercer une surveillance sur la préparation des états financiers.
- A8. Un contrôle peut être conçu pour assurer soit individuellement, soit en association avec d'autres contrôles, la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies⁵. Par exemple, les contrôles sur les créances peuvent être constitués tant de contrôles automatisés que de contrôles manuels, tous ces contrôles étant conçus pour fonctionner en association afin de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans le solde de compte en question. Une déficience du contrôle interne n'est pas nécessairement à elle seule suffisamment grave pour constituer une déficience importante. Cependant, une combinaison de déficiences touchant un même solde de compte, une même information à fournir, une même assertion pertinente ou une même composante du contrôle interne peut accroître les risques d'anomalies au point de constituer une déficience importante.
- A9. Il se peut que, dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires aient établi l'obligation pour l'auditeur (particulièrement dans le cas des audits d'entités cotées) de communiquer aux responsables de la gouvernance ou à d'autres parties intéressées (telles que des autorités de réglementation) les déficiences du contrôle interne d'un ou de plusieurs types particuliers, qu'il relève au cours de l'audit. Si les textes légaux ou réglementaires ont recours à des termes et à des définitions spécifiques pour ces types de déficiences, et exigent que l'auditeur emploie ces termes et ces définitions dans sa communication, ce sont eux que l'auditeur utilise pour communiquer conformément aux exigences légales ou réglementaires.

⁵ Norme ISA 315, paragraphe A66.

- A10. Dans les pays où des termes spécifiques ont été établis pour désigner les types de déficiences du contrôle interne à communiquer, mais où ces termes ne sont pas définis, il se peut que l'auditeur ait à recourir à son jugement pour déterminer quels sont les points à communiquer suivant les exigences légales ou réglementaires. Pour ce faire, l'auditeur peut juger bon de prendre en considération les exigences et les indications de la présente norme ISA. Par exemple, si les exigences légales ou réglementaires ont pour but d'attirer l'attention des responsables de la gouvernance sur des problèmes de contrôle interne dont ils devraient être informés, il convient peut-être de considérer que ces problèmes correspondent de manière générale aux déficiences importantes dont la présente norme ISA exige la communication aux responsables de la gouvernance.
- A11. Les exigences de la présente norme ISA continuent de s'appliquer même si les textes légaux ou réglementaires exigent de l'auditeur l'emploi de termes particuliers ou de définitions particulières.

Communication des déficiences du contrôle interne

Communication des déficiences importantes du contrôle interne aux responsables de la gouvernance (Réf. : par. 9)

- A12. La communication par écrit des déficiences importantes aux responsables de la gouvernance reflète l'importance du sujet et aide les responsables de la gouvernance à s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. La norme ISA 260 présente des aspects pertinents à prendre en considération en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où ceux-ci participent tous à la gestion de l'entité⁶.
- A13. Pour déterminer quand transmettre sa communication écrite, l'auditeur peut se demander si la réception de cette communication constituerait un facteur important pour permettre aux responsables de la gouvernance de s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. De plus, il se peut que, dans certains pays, les responsables de la gouvernance des entités cotées doivent avoir reçu la communication écrite de l'auditeur avant la date d'approbation des états financiers pour pouvoir s'acquitter de certaines responsabilités relatives au contrôle interne à des fins réglementaires ou autres. Dans d'autres cas, l'auditeur peut transmettre la communication écrite à une date ultérieure. Néanmoins, la communication écrite des déficiences importantes par l'auditeur fait partie du dossier d'audit définitif et est donc soumise à l'exigence primordiale⁷ selon laquelle l'auditeur doit achever la constitution du dossier d'audit définitif en temps opportun. À ce sujet, la norme ISA 230 précise que la constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur⁸.

⁶ Norme ISA 260, paragraphe 13.

⁷ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphe 14.

⁸ Norme ISA 230, paragraphe A21.

- A14. Quel que soit le moment où il communique par écrit les déficiences importantes, l'auditeur peut les communiquer de vive voix d'abord à la direction et, au moment propice, aux responsables de la gouvernance, afin de leur permettre de prendre en temps opportun des mesures correctives pour réduire autant que possible les risques d'anomalies significatives. Ce faisant, l'auditeur n'est toutefois pas déchargé de sa responsabilité de communiquer les déficiences importantes par écrit, comme l'exige la présente norme ISA.
- A15. Le niveau de détail à respecter pour la communication des déficiences importantes relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances. Les facteurs que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer le niveau de détail qu'il convient de communiquer comprennent notamment :
- la nature de l'entité — par exemple, les points à communiquer dans le cas d'une entité d'intérêt public ne sont pas nécessairement les mêmes que dans le cas d'une autre entité;
 - la taille et la complexité de l'entité — par exemple, les points à communiquer dans le cas d'une entité complexe ne sont pas nécessairement les mêmes que dans le cas d'une entité dont l'activité est simple;
 - la nature des déficiences importantes relevées par l'auditeur;
 - la composition du groupe des responsables de la gouvernance de l'entité — par exemple, un niveau de détail élevé peut être nécessaire si certains responsables de la gouvernance n'ont pas une expérience suffisante du secteur d'activité de l'entité ou des aspects du contrôle touchés par les déficiences;
 - les exigences légales ou réglementaires concernant la communication de certains types de déficiences du contrôle interne.
- A16. Il se peut que la direction et les responsables de la gouvernance soient déjà au courant des déficiences importantes relevées par l'auditeur au cours de l'audit et aient choisi de ne pas y remédier, en raison des coûts ou pour d'autres considérations. Comme la responsabilité d'évaluer les coûts et les avantages des mesures correctives incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance, l'exigence du paragraphe 9 s'applique, peu importe les coûts ou les considérations dont la direction et les responsables de la gouvernance peuvent tenir compte pour déterminer s'ils vont remédier aux déficiences.
- A17. Le fait que l'auditeur ait communiqué une déficience importante aux responsables de la gouvernance et à la direction lors d'un audit antérieur ne le dispense pas de répéter la communication si des mesures correctives n'ont pas encore été prises. Dans le cas où subsiste une déficience importante dont l'existence a déjà été communiquée, il est possible, dans la communication pour l'exercice considéré, de reprendre la description communiquée antérieurement ou de simplement faire référence à la communication antérieure. L'auditeur peut demander à la direction ou, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance pourquoi il n'a pas encore été remédié à la déficience importante. Le défaut d'agir peut, en l'absence d'une explication raisonnable, constituer lui-même une déficience importante.

Considérations propres aux petites entités

A18. Lorsqu'il réalise des audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les responsables de la gouvernance de manière moins structurée que dans le cas des entités de plus grande taille.

Communication des déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : par. 10)

A19. Généralement, le niveau hiérarchique approprié est celui où les dirigeants sont investis de la responsabilité et de l'autorité voulues pour évaluer les déficiences du contrôle interne et mettre en oeuvre les mesures correctives qui s'imposent. Dans le cas des déficiences importantes, le niveau approprié sera probablement celui du directeur général ou du directeur financier (ou l'équivalent), puisque ces déficiences doivent aussi être communiquées aux responsables de la gouvernance. Pour les autres déficiences du contrôle interne, le niveau approprié est probablement celui du gestionnaire d'exploitation de qui relève le plus directement les aspects en cause du contrôle et qui a l'autorité pour prendre des mesures correctives appropriées.

Communication des déficiences importantes du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 a))

A20. La détection de certaines déficiences importantes du contrôle interne peut mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction. Ce serait le cas, par exemple, s'il y avait des preuves de fraude ou de non-conformité intentionnelle aux textes légaux et réglementaires de la part de la direction, ou si la direction se montrait incapable d'exercer une surveillance sur la préparation d'états financiers adéquats, ce qui soulèverait un doute quant à sa compétence. C'est pourquoi il peut ne pas être approprié de communiquer de telles déficiences directement à la direction.

A21. La norme ISA 250 définit des exigences et fournit des indications sur la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, y compris lorsque les responsables de la gouvernance eux-mêmes sont impliqués⁹. La norme ISA 240 définit des exigences et fournit des indications sur la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où l'auditeur a détecté ou suspecte une fraude impliquant la direction¹⁰.

Communication des autres déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 b))

A22. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur relève des déficiences du contrôle interne qui ne sont pas des déficiences importantes, mais qui peuvent quand même être suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la

⁹ Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphes 22 à 28.

¹⁰ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors de l'audit d'états financiers», paragraphe 41.

- direction. La question de savoir quelles sont les autres déficiences du contrôle interne qui nécessitent l'attention de la direction relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances, compte tenu de la probabilité et de l'ampleur potentielle des anomalies auxquelles ces déficiences peuvent aboutir dans les états financiers.
- A23. Il n'est pas nécessaire que la communication des autres déficiences du contrôle interne qui nécessitent l'attention de la direction se fasse par écrit; elle peut se faire de vive voix. Si l'auditeur s'est entretenu avec la direction des faits et circonstances qu'il a constatés, il peut considérer qu'il a communiqué de vive voix les autres déficiences à la direction par la même occasion. Il n'a donc pas besoin de procéder à une communication officielle par la suite.
- A24. Si l'auditeur a communiqué des déficiences du contrôle interne autres que des déficiences importantes à la direction au cours d'une période antérieure et que la direction a choisi de ne pas y remédier, pour des raisons de coût ou pour d'autres considérations, l'auditeur n'a pas besoin de répéter la communication pour la période considérée. L'auditeur n'est pas non plus tenu de répéter les informations sur ces déficiences si elles ont déjà été communiquées à la direction par d'autres parties, telles que les auditeurs internes ou les autorités de réglementation. Il peut toutefois être bon que l'auditeur communique de nouveau ces autres déficiences s'il y a eu un changement dans la direction ou s'il a obtenu de nouvelles informations qui changent la compréhension des déficiences que lui et la direction avaient. Néanmoins, le fait que la direction n'a pas remédié aux autres déficiences du contrôle interne qui lui ont été communiquées antérieurement peut devenir une déficience importante qui nécessite d'être communiquée aux responsables de la gouvernance. La question de savoir si c'est le cas relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances.
- A25. Dans certaines situations, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent connaître le détail des autres déficiences du contrôle interne que l'auditeur a communiquées à la direction ou être brièvement informés de la nature de ces déficiences. Ce peut par ailleurs être l'auditeur qui considère approprié que les responsables de la gouvernance soient informés de la communication de ces déficiences à la direction. Dans les deux cas, l'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance, selon les besoins.
- A26. La norme ISA 260 présente des aspects pertinents à prendre en considération en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où ceux-ci participent tous à la gestion de l'entité¹¹.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 9 et 10)

- A27. En raison de responsabilités supplémentaires, les auditeurs du secteur public peuvent être tenus de communiquer les déficiences du contrôle interne qu'ils ont relevées au cours de l'audit d'une manière, à un niveau de détail ou à des parties non prévus dans la présente norme ISA. Par exemple, il se peut qu'ils doivent

¹¹ Norme ISA 260, paragraphe 13.

communiquer les déficiences importantes au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance. Ils peuvent aussi avoir, en raison de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité, l'obligation de communiquer les déficiences du contrôle interne sans égard à l'importance de leurs effets potentiels. En outre, la législation peut exiger que les auditeurs du secteur public fassent rapport sur des questions de contrôle interne plus larges que les déficiences dont la communication est exigée par la présente norme ISA, par exemple sur les contrôles relatifs à la conformité aux autorisations législatives, à la réglementation ou aux stipulations des contrats ou des accords de subvention.

Contenu de la communication écrite faisant état des déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : par. 11)

- A28. Pour expliquer les effets potentiels des déficiences importantes, l'auditeur n'a pas besoin de les quantifier. Il peut par ailleurs regrouper les déficiences importantes aux fins de leur communication, lorsque cela est approprié. La communication écrite de l'auditeur peut également contenir des suggestions de mesures correctives à l'égard des déficiences, une mention des mesures réellement prises ou envisagées par la direction et une déclaration précisant s'il a ou non pris des dispositions pour vérifier si les mesures de la direction ont été mises en oeuvre.
- A29. L'auditeur peut juger approprié de préciser le contexte de la communication de la manière suivante :
- en indiquant que, s'il avait mis en oeuvre des procédures plus exhaustives à l'égard du contrôle interne, il aurait pu relever davantage de déficiences devant être communiquées ou, au contraire, conclure que certaines des déficiences communiquées n'avaient pas à l'être;
 - en indiquant que la communication vise à répondre aux besoins des responsables de la gouvernance et pourrait ne pas convenir à d'autres fins.
- A30. L'auditeur ou la direction peut être tenu par les textes légaux ou réglementaires de transmettre aux autorités de réglementation compétentes une copie de la communication écrite faisant état des déficiences importantes. Le cas échéant, l'auditeur peut faire mention des autorités de réglementation en question dans sa communication écrite.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 300**

Planification d'un audit d'états financiers

This International Standard on Auditing (ISA) 300, “Planning an audit of Financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 300, «Planification d’un audit d’états financiers», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 300, “Planning an audit of Financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 300, «Planification d’un audit d’états financiers» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 300, “Planning an audit of Financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-006-9.

Planification d'un audit d'états financiers

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Rôle et calendrier de la planification	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Exigences	
Participation des membres clés de l'équipe de mission	5
Activités préliminaires à la planification de la mission	6
Planification de l'audit	7-11
Documentation	12
Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial	13
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Rôle et calendrier de la planification	A1-A3
Participation des membres clés de l'équipe de mission	A4
Activités préliminaires à la planification de la mission	A5-A7
Planification de l'audit	A8-A15
Documentation	A16-A19
Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial	A20
Annexe : Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit	

La Norme internationale d'audit (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 réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de planifier un audit d'états financiers. Bien que la norme ait été élaborée en fonction d'audits récurrents, elle comporte une section consacrée aux éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial.

Rôle et calendrier de la planification

2. La planification d'un audit d'états financiers implique l'établissement d'une stratégie générale d'audit et l'élaboration d'un plan de mission. Une planification adéquate de l'audit est avantageuse pour plusieurs raisons, dont les suivantes : (Réf. : par. A1 à A3)
 - elle aide l'auditeur à porter une attention particulière aux aspects importants de l'audit;
 - elle aide l'auditeur à identifier et à résoudre les problèmes potentiels en temps opportun;
 - elle aide l'auditeur à organiser et à gérer correctement la mission d'audit de manière à ce qu'elle soit réalisée avec efficacité et efficience;
 - elle aide à choisir, pour constituer l'équipe de mission, des personnes dont les capacités et la compétence sont d'un niveau approprié pour répondre aux risques prévus, et à répartir adéquatement les travaux entre les membres de l'équipe;
 - elle facilite la direction et la supervision des membres de l'équipe et la revue de leurs travaux;
 - elle facilite, le cas échéant, la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composantes du groupe et par les experts.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin qu'il soit réalisé de manière efficace.

Exigences

Participation des membres clés de l'équipe de mission

5. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent participer à la planification de l'audit, et notamment planifier les entretiens entre les membres de l'équipe et y prendre part. (Réf. : par. A4)

Activités préliminaires à la planification de la mission

6. L'auditeur doit, au début de chaque mission d'audit :
- a) mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 relativement au maintien de la relation client et de la mission d'audit envisagée¹;
 - b) évaluer le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, conformément à la norme ISA 220²;
 - c) s'entendre avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210³. (Réf. : par. A5 à A7)

Planification de l'audit

7. L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et la direction des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission.
8. Lorsqu'il établit sa 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 communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises;
 - c) prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission;
 - d) prendre en considération les résultats des activités préliminaires à la planification et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente;
 - e) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Réf. : par. A8 à A11)
9. L'auditeur doit élaborer un plan de mission, lequel doit comporter une description :
- a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il prévoit mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 315⁴;
 - b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit mettre en œuvre au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330⁵;

¹ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphes 12 et 13.

² Norme ISA 220, paragraphes 9 à 11.

³ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», paragraphes 9 à 13.

⁴ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

⁵ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- c) des autres procédures d'audit qu'il prévoit mettre en oeuvre et qui sont requises pour que la mission soit réalisée en conformité avec les normes ISA. (Réf. : par. A12)
10. L'auditeur doit mettre à jour et modifier sa stratégie générale d'audit et le plan de mission, au besoin, tout au long de l'audit. (Réf. : par. A13)
11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A14 et A15)

Documentation

12. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit⁶ :
- a) la stratégie générale d'audit;
 - b) le plan de mission;
 - c) les modifications importantes apportées au cours de la mission à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, ainsi que les raisons de ces modifications. (Réf. : par. A16 à A19)

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial

13. L'auditeur doit, avant le début d'un audit initial :
- a) mettre en oeuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 relativement à l'acceptation de la relation client et de la mission d'audit envisagée⁷;
 - b) communiquer avec son prédécesseur, en cas de changement d'auditeur, conformément aux règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A20)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Rôle et calendrier de la planification (Réf. : par. 2)

- A1. La nature et l'étendue du processus de planification varient en fonction de la taille et de la complexité de l'entité, de l'expérience que les membres clés de l'équipe de mission ont acquise antérieurement auprès de l'entité et de l'évolution des circonstances au cours de la mission.
- A2. La planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais bien plutôt un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Elle exige toutefois de prendre en compte le calendrier du déroulement de certaines activités et de certaines procédures d'audit qui nécessitent d'être achevées avant la mise en oeuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification impose notamment de considérer, avant même que l'auditeur procède à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives :
- les procédures analytiques à mettre en oeuvre aux fins de l'évaluation des risques;

⁶ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

⁷ Norme ISA 220, paragraphes 12 et 13.

- l'acquisition d'une compréhension générale du cadre légal et réglementaire auquel est soumise l'entité et de la façon dont elle s'y conforme;
- la détermination du seuil de signification;
- la participation d'experts;
- la mise en oeuvre d'autres procédures d'évaluation des risques.

A3. L'auditeur peut décider de s'entretenir avec la direction de l'entité de certaines questions relatives à la planification afin de faciliter le déroulement et la gestion de la mission (par exemple, dans le but de coordonner la mise en oeuvre de certaines des procédures d'audit prévues avec les travaux du personnel de l'entité). Même si de tels entretiens sont fréquents, la responsabilité de la stratégie générale d'audit et du plan de mission appartient en définitive à l'auditeur. Lorsqu'il est question, dans ces entretiens, d'éléments de la stratégie générale d'audit ou du plan de mission, il faut veiller à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Ainsi, le fait de s'entretenir avec la direction de la nature et du calendrier de procédures d'audit bien définies peut compromettre l'efficacité de la mission en rendant ces procédures trop prévisibles.

Participation des membres clés de l'équipe de mission (Réf. : par. 5)

A4. La participation de l'associé responsable de la mission et des autres membres clés de l'équipe de mission à la planification de l'audit permet de tirer profit de leur expérience et de leurs connaissances, et d'accroître ainsi l'efficacité et l'efficience du processus de planification⁸.

Activités préliminaires à la planification de la mission (Réf. : par. 6)

- A5. Le fait d'effectuer au début de la mission d'audit les activités préliminaires à la planification qui sont précisées au paragraphe 6 aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou circonstances susceptibles d'avoir une incidence négative sur sa capacité de planifier et de réaliser la mission.
- A6. Ces activités préliminaires permettent notamment à l'auditeur de s'assurer que la mission d'audit à planifier en est une pour laquelle :
- il conserve l'indépendance et les capacités nécessaires à la réalisation de la mission;
 - l'intégrité de la direction ne soulève pas de questions susceptibles d'amener l'auditeur à ne pas souhaiter le maintien de la mission;
 - il n'y a pas de malentendu avec le client quant aux termes et conditions de la mission.

⁸ La norme ISA 315 définit des exigences et fournit des indications sur les entretiens entre les membres de l'équipe de mission au sujet de la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives. La norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», fournit des précisions sur l'importance particulière à accorder, au cours de ces entretiens, à la possibilité que les états financiers de l'entité contiennent des anomalies significatives résultant de fraudes.

- A7. Le maintien de la relation client et le respect des règles de déontologie pertinentes, y compris celles ayant trait à l'indépendance, sont des points auxquels l'auditeur reste attentif tout au long de la mission d'audit, à mesure qu'apparaissent de nouvelles conditions ou qu'évoluent les circonstances. Du fait que les procédures initiales relatives au maintien de la mission d'audit et à l'évaluation du respect des règles de déontologie pertinentes (y compris celles ayant trait à l'indépendance) sont mises en œuvre au début de la mission, elles sont achevées avant que soient effectuées les autres activités importantes de la mission d'audit en cours. Dans le cas des audits récurrents, ces procédures préliminaires sont souvent mises en œuvre peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent.

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Réf. : par. 7 et 8)

- A8. L'établissement de la stratégie générale d'audit aide notamment l'auditeur à prévoir, sous réserve des résultats de ses procédures d'évaluation des risques :
- les ressources à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour les questions complexes;
 - le volume des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique des établissements significatifs, l'étendue de la revue du travail des autres auditeurs dans le cas d'un audit de groupe, ou la part du budget d'heures allouée pour les aspects présentant un risque élevé;
 - quand ces ressources seront déployées, par exemple à une étape intermédiaire de l'audit ou aux principales dates de coupure;
 - la façon dont ces ressources seront gérées, dirigées et supervisées (par exemple, les dates auxquelles se tiendront les réunions préparatoires de l'équipe ainsi que les réunions de compte rendu de mission), la manière dont se fera la revue des dossiers par l'associé responsable de la mission et le directeur de mission (par exemple, chez le client ou ailleurs), et si des revues de contrôle qualité de la mission sont nécessaires.
- A9. Des exemples d'éléments à prendre en considération dans l'établissement de la stratégie générale d'audit sont fournis en annexe.
- A10. Une fois établie la stratégie générale d'audit, il est possible d'élaborer un plan de mission détaillé répondant aux divers éléments identifiés dans la stratégie générale d'audit et tenant compte de la nécessité d'atteindre les objectifs de l'audit par l'utilisation efficace des ressources dont dispose l'auditeur. La stratégie générale d'audit et le plan de mission détaillé ne résultent pas nécessairement de processus distincts ou consécutifs, mais sont étroitement liés dans la mesure où des changements dans l'un peuvent entraîner de façon corrélative des changements dans l'autre.

Considérations propres aux petites entités

A11. Dans le cas des petites entités, l'ensemble de l'audit peut être réalisé par une équipe très réduite. De nombreux audits de petites entités sont menés par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) avec un seul collaborateur (ou sans collaborateur). La taille réduite de l'équipe facilite la coordination et la communication entre les membres. L'établissement de la stratégie générale d'audit pour une petite entité n'est donc pas nécessairement un exercice complexe ou exigeant beaucoup de temps; tout dépend de la taille de l'entité, de la complexité de l'audit et de la taille de l'équipe de mission. Par exemple, un bref mémorandum préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail, et faisant ressortir les points importants constatés lors de cet audit, mis à jour pour la mission d'audit en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir comme documentation de la stratégie d'audit s'il couvre les éléments indiqués au paragraphe 8.

Le plan de mission (Réf. : par. 9)

A12. Le plan de mission est plus détaillé que la stratégie générale d'audit en ce qu'il indique la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit que les membres de l'équipe de mission seront appelés à mettre en œuvre. La planification de ces procédures se poursuit tout au long de l'audit, à mesure que s'élabore le plan de mission. Ainsi, la planification des procédures d'évaluation des risques à mettre en œuvre par l'auditeur survient tôt dans le processus d'audit, mais la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue de certaines procédures d'audit complémentaires dépend du résultat de l'application de ces procédures d'évaluation des risques. Par ailleurs, l'auditeur peut commencer la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations fournies dans les états financiers avant de planifier l'ensemble des autres procédures d'audit complémentaires.

Modification au cours de l'audit des décisions prises lors de la planification (Réf. : par. 10)

A13. Des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit peuvent amener l'auditeur à modifier, en fonction de son évaluation révisée des risques, la stratégie générale d'audit et le plan de mission et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Ce peut être le cas lorsque l'auditeur prend connaissance d'informations qui diffèrent de manière importante de celles dont il disposait lors de la planification des procédures d'audit. Par exemple, des éléments probants recueillis lors de l'application des procédures de corroboration peuvent contredire ceux recueillis lors des tests des contrôles.

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 11)

A14. La nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux, varient en fonction de nombreux facteurs, dont les suivants :

- la taille et la complexité de l'entité;
- l'aspect de l'audit en cause;
- le résultat de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives pour un aspect donné de l'audit nécessite ordinairement une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et une revue plus détaillée de leurs travaux);
- les capacités et la compétence de chaque membre de l'équipe effectuant les travaux d'audit.

La norme ISA 220 donne de plus amples précisions sur la direction, la supervision et la revue des travaux d'audit⁹.

Considérations propres aux petites entités

A15. Si l'audit est réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, les questions concernant la direction et la supervision des membres de l'équipe de mission et la revue de leurs travaux ne se posent pas. L'associé responsable de la mission est alors à même de connaître tous les problèmes importants, ayant lui-même réalisé tous les aspects de l'audit. Se faire une opinion objective sur la validité des jugements portés au cours de l'audit peut cependant présenter des problèmes pratiques lorsqu'une même personne effectue tout le travail. Si des questions particulièrement complexes ou inhabituelles se présentent et que l'audit est mené par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut donc être souhaitable que celui-ci prévienne de consulter d'autres auditeurs possédant une expérience adéquate ou le corps professionnel dont il est membre.

Documentation (Réf. : par. 12)

A16. La documentation de la stratégie générale d'audit porte sur les décisions clés qui ont été considérées comme nécessaires pour planifier correctement l'audit et pour communiquer les questions importantes à l'équipe de mission. L'auditeur peut, par exemple, résumer la stratégie générale d'audit dans un mémorandum qui mentionne les décisions clés concernant l'étendue, le calendrier et la conduite de l'ensemble de l'audit.

A17. La documentation du plan de mission porte sur la nature, le calendrier et l'étendue prévus des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires au niveau des assertions en réponse à l'évaluation des risques. Elle permet également de montrer que les procédures d'audit ont été planifiées correctement, puis de les passer en revue et de les approuver avant leur mise en œuvre. L'auditeur peut utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard, adaptés au besoin en fonction des circonstances propres à la mission.

A18. La documentation des modifications importantes apportées à la stratégie générale d'audit et au plan de mission ainsi que des modifications corrélatives apportées à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit indique les raisons de ces

⁹ Norme ISA 220, paragraphes 15 à 17.

modifications ainsi que la stratégie générale et le plan de mission finalement adoptés. Elle montre aussi le caractère approprié de la réponse apportée aux changements importants survenus au cours de l'audit.

Considérations propres aux petites entités

A19. Comme il est indiqué au paragraphe A11, un bref mémorandum au dossier est parfois suffisant pour consigner la stratégie d'audit dans le cas d'une petite entité. Pour ce qui concerne le plan de mission, il est possible d'utiliser des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle standard (voir le paragraphe A17) conçus en supposant que les activités de contrôle pertinentes sont peu nombreuses — comme c'est vraisemblablement le cas dans une petite entité — pourvu qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, notamment au résultat de l'évaluation des risques par l'auditeur.

Éléments additionnels à prendre en considération dans le cas d'un audit initial (Réf : par. 13)

A20. Qu'il s'agisse d'une mission initiale ou récurrente, l'objet et le but de la planification de l'audit sont les mêmes. Cependant, dans le cas d'un audit initial, il se peut que l'auditeur ait besoin d'étendre les activités de planification du fait qu'il n'a généralement pas acquis auprès de l'entité l'expérience antérieure que l'on prend en considération lors de la planification d'une mission récurrente. Dans le cas d'un audit initial, voici des points additionnels dont l'auditeur peut tenir compte dans l'établissement de la stratégie générale d'audit et du plan de mission :

- les accords à intervenir avec l'auditeur précédent, par exemple pour revoir ses dossiers de travail, à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent;
- les problèmes importants (y compris ceux portant sur l'application des principes comptables ou des normes d'audit et de rapport) ayant fait l'objet d'entretiens avec la direction lorsque l'auditeur a été choisi, la communication de ces problèmes aux responsables de la gouvernance et leur incidence sur la stratégie générale d'audit et le plan de mission;
- les procédures d'audit nécessaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture¹⁰;
- les autres procédures requises par le système de contrôle qualité du cabinet dans le cas d'une mission d'audit initiale (par exemple, le système de contrôle qualité du cabinet peut exiger qu'un autre associé ou une personne d'expérience passe en revue la stratégie générale d'audit avant que des procédures d'audit importantes soient entreprises, ou les rapports avant qu'ils soient délivrés).

¹⁰ Norme ISA 510, «Audit initial — Soldes d'ouverture».

Annexe

(Réf. : par. 7, 8 et A8 à A11)

Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit. Beaucoup de ces éléments auront aussi une incidence sur son plan de mission détaillé. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme d'éléments applicables à un grand nombre de missions. Bien que d'autres normes ISA puissent exiger la prise en compte de certains des éléments dont il est question ci-dessous, tous ne sont pas pertinents pour toutes les missions d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- Le référentiel d'information financière ayant servi à préparer l'information financière sur laquelle portera l'audit, y compris la nécessité éventuelle d'opérer des rapprochements avec un autre référentiel d'information financière.
- Les obligations d'information propres au secteur d'activité, par exemple les rapports prescrits par les autorités de réglementation du secteur d'activité.
- La couverture prévue de l'audit, y compris le nombre et l'emplacement des composantes du groupe à inclure.
- La nature des liens de contrôle entre l'entité mère et les autres composantes du groupe, qui déterminent la façon dont le groupe doit être consolidé.
- La mesure dans laquelle les composantes sont auditées par d'autres auditeurs.
- La nature des secteurs d'activité qui feront l'objet de l'audit et les connaissances spécialisées qui sont requises.
- La monnaie de présentation à utiliser et la nécessité éventuelle de convertir les informations financières à auditer.
- La nécessité d'un audit légal des états financiers individuels en plus de l'audit des états financiers consolidés.
- L'existence de travaux réalisés par des auditeurs internes et la mesure dans laquelle l'auditeur peut s'appuyer sur ces travaux.
- Le recours à des sociétés de services par l'entité et la façon dont l'auditeur peut obtenir des éléments probants concernant la conception ou le fonctionnement des contrôles mis en œuvre par ces sociétés.
- L'utilisation prévue d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents, par exemple les éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques et aux tests des contrôles.
- L'incidence des technologies 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.

- La coordination de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit avec les examens de l'information financière intermédiaire, le cas échéant, et l'incidence sur l'audit des informations recueillies au cours de ces examens.
- La disponibilité du personnel du client et l'accès à l'information.

Objectifs en matière de rapport, calendrier des travaux d'audit et nature des communications

- Le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires ou en fin d'exercice seulement.
- L'organisation de réunions avec la direction et les responsables de la gouvernance pour s'entretenir de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit.
- Les entretiens avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de la nature et la date de délivrance prévues des rapports et des autres communications, tant écrites que verbales, y compris le rapport de l'auditeur, les lettres de recommandations adressées à la direction et les communications à l'intention des responsables de la gouvernance.
- Les entretiens avec la direction au sujet des communications attendues sur l'avancement des travaux d'audit tout au long de la mission.
- Les communications avec les auditeurs des composantes du groupe au sujet de la nature et la date de délivrance prévues des rapports et des autres communications ayant trait à l'audit des composantes.
- La nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe de mission, y compris la nature et les dates prévues des réunions d'équipe et le calendrier de revue des travaux effectués.
- Les autres communications prévues avec des tiers, le cas échéant, notamment en raison d'obligations légales ou contractuelles de faire rapport par suite de l'audit.

Facteurs importants, activités préliminaires à la planification de la mission et connaissances acquises lors d'autres missions

- La détermination du seuil de signification conformément à la norme ISA 320¹¹ et, le cas échéant :
 - o la détermination des seuils de signification pour les composantes du groupe et la communication de ces seuils aux auditeurs des composantes, conformément à la norme ISA 600¹²;

¹¹ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit».

¹² Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», paragraphes 21 à 23 et alinéa 40 c).

- o l'identification préliminaire des composantes importantes du groupe et des catégories significatives d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir.
- L'identification préliminaire des aspects de l'audit où le risque d'anomalies significatives peut être le plus élevé.
- L'incidence du résultat de l'évaluation du risque d'anomalies significatives pour les états financiers pris dans leur ensemble sur la direction, la supervision et la revue.
- La façon dont l'auditeur souligne auprès des membres de l'équipe de mission la nécessité de rester alerte et de faire preuve d'esprit critique lors de la collecte et de l'évaluation des éléments probants.
- Les conclusions des audits précédents qui comportaient une évaluation de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne, notamment la nature des déficiences relevées et des mesures prises pour y remédier.
- Les échanges sur les éléments susceptibles d'avoir une incidence sur l'audit avec le personnel du cabinet responsable de la prestation d'autres services auprès de l'entité.
- Les faits qui attestent l'importance que la direction attache à la conception, à la mise en place et au maintien d'un bon contrôle interne, notamment les éléments qui montrent que le contrôle interne fait l'objet d'une documentation appropriée.
- Le volume des opérations, qui peut déterminer s'il est plus efficient pour l'auditeur de s'appuyer sur le contrôle interne.
- L'importance attachée au contrôle interne dans l'ensemble de l'entité comme moyen d'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise.
- Les changements importants intervenus dans l'entité, notamment les changements dans les technologies de l'information, dans les processus opérationnels et dans l'équipe de la direction générale, ainsi que les acquisitions, les fusions et les désinvestissements.
- Les changements importants intervenus dans le secteur d'activité, par exemple les modifications de la réglementation sectorielle et les nouvelles exigences en matière d'information financière.
- Les changements importants dans le référentiel d'information financière, par exemple les modifications des normes comptables.
- Les autres faits nouveaux pertinents et importants, par exemple les changements dans l'environnement juridique de l'entité.

Nature, calendrier et étendue des ressources

- Le choix des membres de l'équipe de mission (y compris, lorsque c'est nécessaire, le choix du responsable du contrôle qualité pour la mission) et la répartition des travaux d'audit entre les membres de l'équipe, y compris l'affectation de membres de l'équipe suffisamment expérimentés aux aspects

de l'audit susceptibles de présenter les risques d'anomalies significatives les plus élevés.

- L'établissement du budget de la mission, compte tenu du temps approprié à consacrer aux aspects de l'audit susceptibles de présenter les risques d'anomalies significatives les plus élevés.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 315**

**Compréhension de l'entité et de son environnement
aux fins de l'identification et de l'évaluation
des risques d'anomalies significatives**

This International Standard on Auditing (ISA) 315, “Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 315, «Compréhension de l’entité et de son environnement aux fins de l’identification et de l’évaluation des risques d’anomalies significatives», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 315, “Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 315, «Compréhension de l’entité et de son environnement aux fins de l’identification et de l’évaluation des risques d’anomalies significatives» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 315, “Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-007-6.

Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	5-10
Niveau requis de compréhension 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 commentaires explicatifs	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A1-A16
Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne	A17-A104
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A105-A130
Documentation	A131-A134
Annexe 1 : Composantes du contrôle interne	
Annexe 2 : Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives	

La Norme internationale d'audit (ISA) 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en oeuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «assertions», les affirmations de la direction, explicites ou non, qui sous-tendent les états financiers et auxquelles se réfère l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire;
 - b) «risque d'entreprise», le risque résultant soit de conditions, de circonstances, d'actions, d'inactions ou d'événements importants qui pourraient compromettre la capacité de l'entité d'atteindre ses objectifs et de mettre à exécution ses stratégies, soit de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés;
 - c) «contrôle interne», le processus dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables. Le terme «contrôles» fait référence à n'importe quels aspects de l'une ou plusieurs des composantes du contrôle interne;
 - d) «procédures d'évaluation des risques», les procédures d'audit mises en oeuvre pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, dans le but d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions;

- e) «risque important», un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, exige une attention particulière dans le cadre de la mission.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

5. L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit. (Réf. : par. A1 à A5)
6. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre :
- a) des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs; (Réf. : par. A6)
 - b) des procédures analytiques; (Réf. : par. A7 à A10)
 - c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A11)
7. L'auditeur doit se demander si les informations obtenues dans le cadre de son processus d'acceptation ou de maintien de la relation client sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.
8. Si l'associé responsable de la mission a réalisé d'autres missions auprès de l'entité, il doit se demander si les informations alors obtenues sont pertinentes aux fins de l'identification des risques d'anomalies significatives.
9. Dans les cas où l'auditeur a l'intention d'utiliser des informations obtenues grâce à son expérience passée auprès de l'entité et par suite de la mise en oeuvre de procédures d'audit au cours des audits antérieurs, il doit déterminer s'il est survenu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours. (Réf. : par. A12 et A13)
10. L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe de mission doivent s'entretenir des possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité, ainsi que de l'application du référentiel d'information financière applicable au regard des faits et circonstances propres à l'entité. L'associé responsable de la mission doit déterminer les points qui sont à communiquer aux membres de l'équipe n'ayant pas participé aux entretiens. (Réf. : par. A14 à A16)

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

11. L'auditeur doit acquérir une compréhension :

- a) des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes, y compris le référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A17 à A22)
- b) de la nature de l'entité, y compris :
 - i) ses activités,
 - ii) le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité,
 - iii) les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité, y compris les investissements dans des entités ad hoc,
 - iv) son organisation interne et ses modes de financement, pour pouvoir comprendre les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations qu'il s'attend à trouver dans les états financiers; (Réf. : par. A23 à A27)
- c) du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées compte tenu de ses activités et si elles sont cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables en usage dans le secteur d'activité; (Réf. : par. A28)
- d) des objectifs et des stratégies de l'entité ainsi que des risques d'entreprise connexes pouvant donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers; (Réf. : par. A29 à A35)
- e) de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité. (Réf. : par. A36 à A41)

Contrôle interne de l'entité

12. L'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit. Bien qu'il y ait des chances que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent l'information financière, ce ne sont pas tous les contrôles liés à l'information financière qui sont pertinents pour l'audit. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit. (Réf. : par. A42 à A65)

Nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents

13. Lors de l'acquisition d'une compréhension des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en place, en associant d'autres procédures à ses demandes d'informations auprès du personnel de l'entité. (Réf. : par. A66 à A68)

Composantes du contrôle interne

Environnement de contrôle

14. L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle. Pour ce faire, il doit notamment évaluer :

- a) si la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, a développé et entretient une culture d'honnêteté et de comportement éthique;
- b) si les points forts des éléments de l'environnement de contrôle constituent collectivement une base appropriée sur laquelle puissent s'appuyer les autres composantes du contrôle interne, et si l'efficacité de ces autres composantes n'est pas réduite par des déficiences dans l'environnement de contrôle. (Réf. : par. A69 à A78)

Processus d'évaluation des risques par l'entité

15. L'auditeur doit déterminer si l'entité dispose d'un processus pour :
- a) identifier les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière;
 - b) estimer l'importance des risques;
 - c) évaluer leur probabilité de réalisation;
 - d) décider des mesures à prendre en réponse à ces risques. (Réf. : par. A79)
16. Lorsque l'entité a établi un tel processus (ci-après appelé «processus d'évaluation des risques par l'entité»), l'auditeur doit acquérir une compréhension du processus et de ses résultats. Si l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, il doit s'interroger sur l'existence d'un risque sous-jacent qui, selon lui, aurait normalement dû être identifié dans le cadre du processus d'évaluation des risques par l'entité. Le cas échéant, l'auditeur doit comprendre pourquoi le risque n'a pu être identifié, et apprécier si le processus est bien adapté à la situation de l'entité ou déterminer s'il existe une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité.
17. Lorsque l'entité n'a pas établi un tel processus ou qu'elle dispose d'un processus ad hoc, l'auditeur doit s'entretenir avec la direction pour savoir si les risques d'entreprise à prendre en considération au regard des objectifs de l'information financière ont été identifiés et quelles mesures ont été prises en réponse à ces risques. L'auditeur doit apprécier si l'absence de processus documenté d'évaluation des risques est appropriée dans les circonstances ou représente une déficience importante du contrôle interne. (Réf. : par. A80)

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

18. L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, en ce qui concerne notamment :
- a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité qui sont importantes par rapport aux états financiers;
 - b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la

correction au besoin, le report au grand livre général et la communication de ces opérations dans les états financiers;

- c) les documents comptables, les informations justificatives et les comptes spécifiques contenus dans les états financiers qui concernent ces opérations et sont utilisés pour leur déclenchement, leur enregistrement, leur traitement et leur communication, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général. Les documents peuvent être tenus manuellement ou électroniquement;
 - d) la façon dont le système d'information saisit les événements et les situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
 - e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;
 - f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels. (Réf. : par. A81 à A85)
19. L'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité communique l'information concernant les rôles et les responsabilités en matière d'information financière et les éléments importants liés à l'information financière, y compris : (Réf. : par. A86 et A87)
- a) les communications entre la direction et les responsables de la gouvernance;
 - b) les communications externes, par exemple avec les autorités de réglementation.

Activités de contrôle pertinentes pour l'audit

20. L'auditeur doit acquérir une compréhension des activités de contrôle pertinentes pour l'audit, soit celles qu'il juge nécessaire de comprendre pour évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et concevoir des procédures d'audit complémentaires en réponse à son évaluation des risques. L'audit n'exige pas une compréhension de toutes les activités de contrôle relatives à chaque catégorie d'opérations ou solde de compte importants, à chaque information importante à fournir dans les états financiers, ou à chacune des assertions y afférentes. (Réf. : par. A88 à A94)
21. Pour comprendre les activités de contrôle de l'entité, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la façon dont l'entité a répondu aux risques liés à l'informatique. (Réf. : par. A95 à A97)

Suivi des contrôles

22. L'auditeur doit acquérir une compréhension des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne sur l'information financière, notamment ceux qui ont trait aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles. (Réf. : par. A98 à A100)

23. Si l'entité a une fonction d'audit interne¹, l'auditeur doit acquérir une compréhension des éléments ci-dessous afin de déterminer s'il est probable que cette fonction sera pertinente pour l'audit :
- a) la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne et la place qu'occupe cette fonction dans la structure organisationnelle de l'entité;
 - b) les activités que la fonction d'audit interne a mises ou mettra en oeuvre. (Réf. : paragraphes A101 à A103)
24. L'auditeur doit acquérir une compréhension des sources de l'information utilisée dans le cadre des activités de suivi de l'entité, et des raisons pour lesquelles la direction juge que cette information est suffisamment fiable. (Réf. : par. A104)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

25. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :
- a) au niveau des états financiers, (Réf. : par. A105 à A108)
 - b) au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers, (Réf. : par. A109 à A113)
- afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en oeuvre des procédures d'audit complémentaires.
26. À cette fin, l'auditeur doit :
- a) identifier les risques tout au long du processus d'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris des contrôles pertinents relatifs aux risques, en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers; (Réf. : par. A114 et A115)
 - b) évaluer les risques identifiés et déterminer s'ils se répercutent de manière généralisée sur les états financiers pris dans leur ensemble et peuvent affecter de nombreuses assertions;
 - c) faire un lien entre les risques identifiés et les problèmes pouvant survenir au niveau des assertions, en tenant compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de tester; (Réf. : par. A116 à A118)
 - d) examiner la probabilité de l'existence d'une anomalie, y compris la possibilité d'anomalies multiples, et déterminer si l'anomalie potentielle est d'une ampleur telle qu'elle pourrait constituer une anomalie significative.

Risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission

27. Dans le cadre de l'évaluation des risques décrite au paragraphe 25, l'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques identifiés constitue, selon son jugement, un

¹ L'alinéa 7 a) de la norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes», définit la fonction d'audit interne comme «une activité d'évaluation conçue ou fournie à titre de service à l'entité. Elle consiste notamment à assurer l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne».

- risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit faire abstraction des effets des contrôles qu'il a identifiés relativement au risque.
28. Lorsqu'il exerce son jugement pour déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit à tout le moins examiner :
- a) si le risque constitue un risque de fraude;
 - b) si le risque est lié à des faits nouveaux importants de nature économique, comptable ou autre, et s'il nécessite par conséquent une attention particulière;
 - c) la complexité des opérations;
 - d) si le risque est associé à des opérations importantes avec des parties liées;
 - e) le degré de subjectivité dans l'évaluation des informations financières concernant le risque, en particulier dans les cas où l'évaluation comporte une large fourchette d'incertitude de mesure;
 - f) si le risque est associé à des opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles. (Réf. : par. A119 à A123)
29. Si l'auditeur a déterminé qu'il existe un risque important, il doit acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris des activités de contrôle, pertinents par rapport à ce risque. (Réf. : par. A124 à A126)

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

30. Pour certains risques, il se peut que l'auditeur juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations ou de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Les contrôles de l'entité à l'égard de ces risques étant alors pertinents pour l'audit, l'auditeur doit en acquérir une compréhension. (Réf. : par. A127 à A129)

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 à mesure qu'il obtient des éléments probants additionnels. Dans les circonstances où l'auditeur obtient des éléments probants par suite de l'application de procédures d'audit complémentaires, ou lorsqu'il obtient de nouvelles informations, et que ces éléments probants ou ces informations sont incohérents avec les éléments probants sur lesquels il s'est fondé pour procéder à son évaluation initiale, il doit réviser cette évaluation et modifier en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues. (Réf. : par. A130)

Documentation

32. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit² :
- a) les entretiens entre les membres de l'équipe de mission menés conformément aux exigences du paragraphe 10, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens;
 - b) les éléments clés de la compréhension acquise de chacun des aspects de l'entité et de son environnement énumérés au paragraphe 11, et de chacune des composantes du contrôle interne énumérées aux paragraphes 14 à 24, les sources d'information ayant permis d'acquérir cette compréhension, et les procédures d'évaluation des risques mises en oeuvre;
 - c) les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation au niveau des états financiers pris dans leur ensemble et au niveau des assertions, selon les exigences du paragraphe 25;
 - d) les risques identifiés et les contrôles y afférents dont l'auditeur a acquis une compréhension conformément aux exigences des paragraphes 27 à 30. (Réf. : par. A131 à A134)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 5)

- A1. L'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne (ci-après appelée «compréhension de l'entité»), est un processus dynamique et continu de collecte, de mise à jour et d'analyse d'information tout au long de l'audit. Cette compréhension de l'entité sert de cadre de référence à l'auditeur lorsqu'il planifie l'audit et exerce son jugement professionnel tout au long de la mission, par exemple pour :
- évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers;
 - déterminer un seuil de signification, conformément à la norme ISA 320³;
 - apprécier le caractère approprié du choix et de l'application des méthodes comptables et le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers;
 - identifier les questions nécessitant une attention particulière dans le cadre de la mission, par exemple les opérations entre parties liées ou le bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, ou déterminer la finalité économique des opérations;
 - définir des résultats attendus qui seront utilisés lors de la mise en oeuvre des procédures analytiques;

² Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

³ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit».

- répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, notamment concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, par exemple le caractère approprié des hypothèses retenues par la direction et des déclarations orales et écrites faites par celle-ci.
- A2. Les informations obtenues par la mise en oeuvre de procédures d'évaluation des risques et d'activités connexes peuvent être utilisées par l'auditeur comme éléments probants à l'appui de ses évaluations des risques d'anomalies significatives. L'auditeur peut aussi, par la même occasion, obtenir des éléments probants sur des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers et sur les assertions connexes, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, même si ces procédures n'ont pas été spécifiquement conçues en tant que procédures de corroboration ou tests des contrôles. L'auditeur peut également décider de mettre en oeuvre des procédures de corroboration ou des tests des contrôles en même temps que des procédures d'évaluation des risques parce qu'il juge efficient de le faire.
- A3. L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer le niveau de compréhension requis. Le premier souci de l'auditeur est de déterminer si la compréhension qu'il a acquise est suffisante pour lui permettre d'atteindre l'objectif défini dans la présente norme ISA. Le niveau de compréhension générale que l'auditeur est tenu d'acquérir pour réaliser la mission est moins élevé que celui dont la direction a besoin pour gérer l'entité.
- A4. Les risques à évaluer comprennent tant ceux résultant d'erreurs que ceux résultant de fraudes, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes⁴.
- A5. L'auditeur est tenu de mettre en oeuvre l'ensemble des procédures d'évaluation des risques décrites au paragraphe 6 dans le cadre de l'acquisition du niveau de compréhension requis (voir les paragraphes 11 à 24), mais il n'est pas tenu de mettre toutes ces procédures en oeuvre pour chacun des aspects de cette compréhension. D'autres procédures peuvent être mises en oeuvre lorsque les informations qu'elles permettent d'obtenir sont susceptibles d'être utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives. Voici des exemples de telles procédures :
- examen des informations provenant de sources externes, notamment les revues de commerce ou d'économie, les rapports rédigés par des analystes, des

⁴ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphes 12 à 24.

banques ou des agences de notation, ou les publications réglementaires ou financières;

- demandes d'informations auprès du conseiller juridique externe de l'entité ou des experts en évaluation auxquels l'entité a fait appel.

Demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité
(Réf. : alinéa 6 a))

A6. Une bonne partie des informations que l'auditeur obtient au moyen de demandes d'informations lui viennent de la direction et des responsables de l'information financière. Toutefois, l'auditeur peut aussi obtenir des informations, ou une perspective différente lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, en adressant des demandes d'informations à d'autres personnes au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques. Par exemple :

- les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont établis;
- les demandes d'informations auprès du personnel de l'audit interne peuvent fournir des informations sur les procédures d'audit interne mises en oeuvre au cours de l'exercice relativement à la conception et à l'efficacité du contrôle interne de l'entité et sur le caractère satisfaisant ou non des réponses de la direction aux constatations faites à l'issue de ces procédures;
- les demandes d'informations auprès des employés intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur à évaluer le caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables;
- les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent éclairer l'auditeur sur des questions telles que les procès, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité, les garanties, les engagements après-vente, les accords (tels que ceux portant sur des coentreprises) conclus avec des partenaires commerciaux, ainsi que l'interprétation des clauses d'un contrat;
- les demandes d'informations auprès du personnel marketing ou commercial peuvent renseigner l'auditeur sur les changements dans les stratégies marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les contrats conclus avec la clientèle.

Procédures analytiques (Réf. : alinéa 6 b))

A7. Il se peut que les procédures analytiques mises en oeuvre comme procédures d'évaluation des risques révèlent des aspects de l'entité dont l'auditeur n'avait pas connaissance et aident celui-ci à évaluer les risques d'anomalies significatives de façon à ce qu'il dispose d'une base pour concevoir et mettre en oeuvre des réponses à son évaluation des risques. Les procédures analytiques mises en oeuvre comme procédures d'évaluation des risques peuvent porter à la fois sur des informations financières et sur des informations non financières, par exemple sur la corrélation

- entre le chiffre d'affaires, d'une part, et la superficie de l'espace de vente ou le volume des ventes, d'autre part.
- A8. Les procédures analytiques peuvent faciliter l'identification des opérations ou des événements inhabituels, ainsi que des montants, des ratios et des tendances qui pourraient faire apparaître des éléments ayant une incidence sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues relevées par l'auditeur peuvent l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, en particulier ceux résultant de fraudes.
- A9. Cependant, lorsque les procédures analytiques reposent sur des données agrégées à un niveau élevé (ce qui peut être le cas lorsqu'elles sont mises en oeuvre comme procédures d'évaluation des risques), leurs résultats ne fournissent qu'une première indication générale sur l'existence ou non d'une anomalie significative. C'est pourquoi la prise en considération des autres informations réunies lors de l'identification des risques d'anomalies significatives conjointement avec les résultats des procédures analytiques peut aider l'auditeur à comprendre et à évaluer les résultats des procédures analytiques.

Considérations propres aux petites entités

- A10. Il peut arriver que des petites entités n'aient pas d'informations financières intermédiaires ou mensuelles pouvant servir aux fins des procédures analytiques. En pareil cas, même si l'auditeur peut être en mesure de mettre en oeuvre des procédures analytiques limitées pour la planification de l'audit ou d'obtenir certaines informations au moyen de demandes d'informations, il peut être nécessaire qu'il prévoie de ne mettre en oeuvre des procédures analytiques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives que lorsqu'une version préliminaire des états financiers de l'entité sera disponible.

Observations physiques et inspections (Réf. : alinéa 6 c))

- A11. Des observations physiques et des inspections peuvent confirmer les informations recueillies auprès de la direction ou d'autres personnes, et fournir également des informations sur l'entité et son environnement. Ces observations physiques et inspections peuvent notamment porter sur :
- les activités de l'entité;
 - des documents (tels que les plans d'affaires et les stratégies), les livres comptables et les manuels de contrôle interne;
 - les rapports produits par la direction (par exemple, les rapports de gestion trimestriels et les états financiers intermédiaires) et par les responsables de la gouvernance (par exemple, les procès-verbaux des réunions du conseil d'administration);
 - les établissements et les installations de production de l'entité.

Informations obtenues au cours de périodes antérieures (Réf. : par. 9)

A12. L'expérience passée de l'auditeur auprès de l'entité et les procédures d'audit mises en oeuvre au cours des audits antérieurs peuvent fournir à l'auditeur des informations sur des points tels que :

- l'existence d'anomalies dans le passé et le fait qu'elles aient été corrigées ou non en temps opportun;
- la nature de l'entité et de son environnement, ainsi que son contrôle interne (y compris les déficiences du contrôle interne);
- les changements importants qui ont pu survenir dans l'entité ou ses activités depuis la période financière précédente, ce qui peut aider l'auditeur dans l'acquisition d'une compréhension de l'entité suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives.

A13. L'auditeur est tenu de déterminer si les informations obtenues au cours des périodes antérieures sont toujours pertinentes lorsqu'il compte les utiliser dans le cadre de l'audit en cours. Cela s'explique du fait que des changements survenus dans l'environnement de contrôle peuvent, par exemple, affecter la pertinence des informations obtenues au cours de l'exercice précédent. Pour déterminer s'il y a eu des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations, l'auditeur peut procéder à des demandes d'informations et mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit appropriées, par exemple soumettre les systèmes pertinents à des tests de cheminement.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 10)

A14. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission sur les possibilités d'anomalies significatives dans les états financiers de l'entité :

- constituent, pour les membres les plus expérimentés de l'équipe, y compris l'associé responsable de la mission, des occasions de partager les informations dont ils disposent déjà en raison de leur connaissance de l'entité;
- permettent aux membres de l'équipe d'échanger des informations sur les risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité et de chercher à prévoir où et comment les états financiers sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs;
- aident les membres de l'équipe à acquérir une meilleure compréhension des risques d'anomalies significatives dans les états financiers pour les aspects particuliers de l'audit qui leur ont été confiés, et à comprendre comment les résultats des procédures d'audit qu'ils mettent en oeuvre peuvent avoir une incidence sur d'autres aspects de l'audit, notamment les décisions concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires;
- fournissent une base de référence à partir de laquelle les membres de l'équipe communiquent et partagent les nouvelles informations obtenues tout au long de l'audit et pouvant avoir des conséquences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives ou sur les procédures d'audit mises en oeuvre pour répondre à ces risques.

La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant les entretiens entre les membres de l'équipe sur les risques de fraude⁵.

- A15. Il n'est pas toujours nécessaire ou commode de faire participer tous les membres de l'équipe de mission en même temps aux entretiens (par exemple, dans le cas de l'audit d'une entité à établissements multiples). Il n'est pas non plus nécessaire que tous les membres de l'équipe soient informés de toutes les décisions prises au cours des entretiens. L'associé responsable de la mission peut s'entretenir de certains points avec les membres clés de l'équipe, y compris, s'il le juge approprié, les experts et les responsables des audits des composantes du groupe, et déléguer à d'autres les entretiens avec les autres membres de l'équipe, compte tenu de l'étendue de la communication jugée nécessaire. Un plan de communication, approuvé par l'associé responsable de la mission, peut s'avérer utile.

Considérations propres aux petites entités

- A16. Beaucoup de petites missions d'audit sont réalisées entièrement par l'associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel). Dans ce cas, l'associé responsable de la mission ayant lui-même planifié l'audit, c'est à lui qu'il appartient de déterminer si les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs.

Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

L'entité et son environnement

Facteurs sectoriels et réglementaires, et autres facteurs externes (Réf. : alinéa 11 a))

Facteurs sectoriels

- A17. Les facteurs sectoriels pertinents comprennent les conditions du secteur, dont la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients, ainsi que les développements technologiques. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte :
- le marché et la concurrence, y compris la demande, la capacité de production et la concurrence par les prix;
 - les activités cycliques ou saisonnières;
 - la technologie des produits de l'entité;
 - l'approvisionnement énergétique et le coût de l'énergie.
- A18. Le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives en raison de la nature même des activités ou du niveau de réglementation. Par exemple, certains contrats à long terme peuvent nécessiter des estimations importantes des produits et des charges qui engendrent des risques d'anomalies significatives. Dans ce cas, il importe que l'équipe de

⁵ Norme ISA 240, paragraphe 15.

mission compte des membres possédant des connaissances et une expérience pertinentes et suffisantes⁶.

Facteurs réglementaires

A19. Les facteurs réglementaires pertinents comprennent l'environnement réglementaire, qui englobe entre autres le référentiel d'information financière applicable ainsi que l'environnement juridique et politique. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération :

- les principes comptables et les pratiques propres au secteur d'activité;
- le cadre réglementaire dans le cas d'un secteur réglementé;
- les textes légaux et réglementaires ayant une incidence importante sur le fonctionnement de l'entité, y compris les activités de contrôle auxquelles l'entité est directement soumise;
- la fiscalité (impôts sur le résultat et autres impôts et taxes);
- les politiques des pouvoirs publics ayant actuellement une incidence sur les activités de l'entité, notamment la politique monétaire, y compris le contrôle des changes, la politique fiscale, les incitations financières (par exemple, les programmes d'aide publique) ainsi que la politique et les barrières douanières;
- les exigences environnementales ayant une incidence sur le secteur d'activité et les affaires de l'entité.

A20. La norme ISA 250 contient des exigences spécifiques relatives au cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité⁷.

Considérations propres aux entités du secteur public

A21. Dans le cas des audits d'entités du secteur public, il se peut que les activités de l'entité soient affectées par des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité. Il est essentiel de prendre ces éléments en considération lors de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement.

Autres facteurs externes

A22. Parmi les exemples d'autres facteurs externes qui ont une incidence sur l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération, il y a la conjoncture économique dans son ensemble, les taux d'intérêt et les possibilités de financement, ainsi que l'inflation ou une réévaluation de la monnaie.

Nature de l'entité (Réf. : alinéa 11 b))

A23. La compréhension de la nature de l'entité permet à l'auditeur de comprendre :

- si l'entité est dotée d'une structure complexe, avec par exemple des filiales ou d'autres composantes dans de multiples endroits. Les structures complexes soulèvent souvent des questions susceptibles de donner lieu à des risques d'anomalies significatives, notamment celle de savoir si les écarts d'acquisition

⁶ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphe 14.

⁷ Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphe 12.

(goodwill), les coentreprises, les participations ou les entités ad hoc sont comptabilisés correctement;

- le mode de propriété de l'entité, ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités. Cette compréhension est utile pour déterminer si les opérations avec des parties liées ont été dûment identifiées et comptabilisées. La norme ISA 550⁸ définit des exigences et fournit des indications sur les éléments à prendre en compte par l'auditeur en ce qui concerne les parties liées.

A24. Voici des exemples d'éléments dont l'auditeur peut tenir compte dans l'acquisition d'une compréhension de la nature de l'entité :

- Activités de l'entreprise :
 - o nature des sources de revenus, des produits ou services, et des marchés, y compris le recours au commerce électronique, notamment les ventes et les activités de marketing sur Internet;
 - o conduite des activités (par exemple, phases et méthodes de production ou activités exposées à des risques environnementaux);
 - o alliances, coentreprises et sous-traitances ou externalisations;
 - o dispersion géographique et segmentation sectorielle;
 - o emplacement des installations de production, des entrepôts et des bureaux, emplacement et quantités des stocks;
 - o principaux clients et fournisseurs importants de biens et de services, conditions d'emploi (y compris l'existence de conventions collectives, de régimes de pensions et d'autres avantages postérieurs à l'emploi, de plans d'options sur actions ou primes de rendement, ainsi que la réglementation des pouvoirs publics en matière de travail);
 - o activités et frais de recherche et développement;
 - o opérations avec des parties liées.
- Investissements et activités d'investissement :
 - o acquisitions ou cessions envisagées ou réalisées récemment;
 - o achats et cessions de valeurs mobilières et de prêts;
 - o dépenses en immobilisations;
 - o participations dans des entités non consolidées, y compris dans des sociétés de personnes, des coentreprises et des entités ad hoc.
- Financement et activités de financement :
 - o principales filiales et entités associées, y compris les structures consolidées et non consolidées;
 - o structure de la dette et termes et conditions y afférentes, y compris les opérations de financement hors bilan et les opérations de crédit-bail;

⁸ Norme ISA 550, «Parties liées».

- o propriétaires réels (nationaux, étrangers, réputation et expérience en affaires) et parties liées;
 - o utilisation d'instruments financiers dérivés.
 - Information financière :
 - o principes comptables et pratiques sectorielles spécifiques, y compris les catégories importantes propres au secteur d'activité (par exemple, prêts et placements dans le cas des banques, ou recherche et développement dans le cas des sociétés pharmaceutiques);
 - o pratiques en matière de constatation des produits;
 - o comptabilisation des justes valeurs;
 - o actifs, passifs et opérations libellés en devises;
 - o comptabilisation des opérations inhabituelles ou complexes, y compris celles conclues dans des domaines controversés ou nouveaux (par exemple, comptabilisation des rémunérations fondées sur des actions).
- A25. Des changements importants survenus dans l'entité par rapport aux périodes antérieures peuvent engendrer, ou modifier, certains risques d'anomalies significatives.

Nature des entités ad hoc

- A26. Une entité ad hoc (parfois désignée par l'expression «structure d'accueil») est une entité qui est généralement créée dans un but circonscrit et bien défini, par exemple effectuer une location, une titrisation d'actifs financiers ou des activités de recherche et développement. Elle peut prendre la forme d'une société de capitaux, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité morale. L'entité pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée peut souvent lui transférer des actifs (dans le cadre d'une opération de décomptabilisation impliquant des actifs financiers, par exemple), obtenir le droit d'en utiliser les actifs ou lui fournir des services, tandis que d'autres parties peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc. Comme le précise la norme ISA 550, dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc constitue une partie liée à l'entité⁹.
- A27. Les référentiels d'information financière prévoient souvent des conditions détaillées qui sont réputées équivaloir au contrôle, ou les circonstances où une entité ad hoc doit être prise en compte dans la consolidation. L'interprétation des exigences de ces référentiels nécessite souvent de connaître le détail des ententes pertinentes concernant l'entité ad hoc.

Choix et application des méthodes comptables de l'entité (Réf. : alinéa 11 c))

- A28. La compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité passe notamment par la prise de connaissance :

⁹ Norme ISA 550, paragraphe A7.

- des méthodes utilisées par l'entité pour comptabiliser les opérations importantes et inhabituelles;
- de l'incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou nouveaux pour lesquels il n'existe pas de règles faisant autorité ou consensus;
- des changements dans les méthodes comptables de l'entité;
- des normes et des textes légaux et réglementaires qui sont nouveaux pour l'entité, ainsi que du moment et des modalités de leur application par l'entité.

Objectifs et stratégies, et risques d'entreprise connexes (Réf. : alinéa 11 d))

A29. L'entité exerce ses activités dans un contexte caractérisé par des facteurs sectoriels et réglementaires et par d'autres facteurs internes et externes. En réponse à ces facteurs, la direction de l'entité ou les responsables de la gouvernance définissent des objectifs, qui constituent les plans d'ensemble de l'entité. Les stratégies sont les moyens par lesquels la direction compte atteindre ses objectifs. Les stratégies et les objectifs de l'entité peuvent évoluer avec le temps.

A30. Le risque d'entreprise est plus général que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers, bien qu'il englobe celui-ci. Le risque d'entreprise peut être attribuable au changement ou à la complexité des activités. Le fait de ne pas reconnaître un besoin de changement peut aussi entraîner un risque d'entreprise. Le risque d'entreprise peut être lié, par exemple :

- au développement de nouveaux produits ou services qui peuvent échouer;
- à un marché qui, malgré le développement réussi d'un produit ou service, est insuffisant pour ce produit ou service;
- à des défauts d'un produit ou service susceptibles d'engendrer des passifs ou un risque de perte de réputation.

A31. Une compréhension des risques d'entreprise auxquels est exposée l'entité accroît la probabilité d'identification des risques d'anomalies significatives, car la plupart des risques d'entreprise finissent par avoir des conséquences financières et, partant, une incidence sur les états financiers. L'auditeur n'est toutefois pas tenu d'identifier ou d'évaluer tous les risques d'entreprise, car ceux-ci ne génèrent pas tous des risques d'anomalies significatives.

A32. Voici des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération pour acquérir une compréhension des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques d'entreprise connexes qui peuvent donner lieu à un risque d'anomalies significatives dans les états financiers :

- évolution du secteur d'activité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait découler du fait que l'entité ne dispose pas du personnel ou de l'expertise nécessaire pour faire face aux changements sectoriels);
- nouveaux produits et services (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à l'accroissement de la responsabilité civile du fait des produits);

- expansion de l'entreprise (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait résulter du fait que la demande n'a pas été estimée avec précision);
- nouvelles exigences en matière de comptabilité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une application incomplète ou inadéquate des nouvelles règles, ou à une augmentation des coûts);
- exigences réglementaires (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à un risque accru de poursuites judiciaires);
- besoins actuels et futurs en matière de financement (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une perte de financement en raison de l'incapacité de l'entité d'honorer ses engagements);
- utilisation de l'informatique (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une incompatibilité des systèmes et des processus);
- les conséquences de la mise en oeuvre d'une stratégie, notamment celles se traduisant par de nouvelles exigences en matière de comptabilité (par exemple, un risque d'entreprise potentiel pourrait être lié à une mise en oeuvre incomplète ou inadéquate).

A33. Un risque d'entreprise peut avoir des conséquences immédiates sur le risque d'anomalies significatives pour des catégories d'opérations, soldes de comptes et informations à fournir, tant au niveau des assertions qu'au niveau des états financiers. Par exemple, le risque d'entreprise découlant d'une réduction du portefeuille clients peut accroître le risque d'anomalies significatives associé à l'évaluation des créances. Cependant, le même risque peut avoir des conséquences à plus long terme, particulièrement lorsqu'il se conjugue avec une économie en récession, et l'auditeur en tient compte lorsqu'il évalue le caractère approprié de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation. La question de savoir si un risque d'entreprise peut donner lieu à un risque d'anomalies significatives est donc examinée à la lumière des circonstances propres à l'entité. L'Annexe 2 fournit des exemples de situations et d'événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives.

A34. De manière générale, la direction identifie les risques d'entreprise et définit des moyens pour y faire face. Ce processus d'évaluation des risques fait partie du contrôle interne et il en est question aux paragraphes 15, A79 et A80.

Considérations propres aux entités du secteur public

A35. Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, il se peut que les «objectifs de la direction» soient influencés par des préoccupations liées à une obligation de rendre des comptes au public et que certains de ces objectifs découlent de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité.

Mesure et analyse de la performance financière de l'entité (Réf. : alinéa 11 e))

A36. La direction et d'autres personnes évaluent et examinent les aspects qu'elles considèrent importants. Les indicateurs de performance, qu'ils soient d'origine externe ou interne, créent sur l'entité des pressions qui peuvent avoir pour effet d'inciter la direction à prendre des mesures pour améliorer la performance ou à

présenter des états financiers trompeurs. En conséquence, une compréhension des indicateurs de performance de l'entité est utile à l'auditeur lorsqu'il évalue si des pressions à l'atteinte de cibles de performance peuvent amener la direction à entreprendre des actions qui augmentent les risques d'anomalies significatives, notamment ceux résultant de fraudes (voir la norme ISA 240 qui définit des exigences et fournit des indications sur les risques de fraudes).

A37. La mesure et l'analyse de la performance financière se distinguent du suivi des contrôles (composante du contrôle interne dont il est question aux paragraphes A98 à A104), bien que leurs objectifs puissent se recouper :

- la mesure et l'analyse de la performance visent à déterminer si la performance de l'entité répond aux objectifs définis par la direction (ou des tiers);
- le suivi des contrôles vise spécifiquement à vérifier l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne.

Dans certains cas, toutefois, les indicateurs de performance fournissent également à la direction des informations qui lui permettent de déceler des déficiences dans le contrôle interne.

A38. Voici des exemples d'informations d'origine interne qui sont utilisées par la direction pour la mesure et l'analyse de la performance financière de l'entité et que l'auditeur peut prendre en considération :

- les indicateurs clés de performance (de nature financière et non financière) ainsi que les ratios, tendances et statistiques d'exploitation de première importance;
- le comparatif des performances financières par période;
- les budgets, les prévisions, les analyses des écarts budget / réel, les informations sectorielles, les rapports de performance des divisions, services ou autres niveaux de fonctionnement;
- les évaluations de la performance du personnel et les politiques de rémunération au rendement;
- les comparaisons entre la performance de l'entité et celle de concurrents.

A39. Des tiers peuvent également mesurer et analyser la performance financière de l'entité. Par exemple, des documents d'origine externe comme les rapports d'analystes et les rapports d'agences de notation peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur. De tels rapports peuvent souvent être obtenus de l'entité auditée.

A40. Les indicateurs de performance d'origine interne peuvent faire ressortir des résultats ou tendances inattendus qui obligent la direction à en déterminer les causes et à prendre des mesures correctives (y compris, dans certains cas, la détection et la correction d'anomalies en temps opportun). Les indicateurs de performance peuvent par ailleurs signaler à l'auditeur l'existence de risques d'anomalies dans les informations correspondantes des états financiers. Par exemple, ils peuvent montrer que l'entité connaît une croissance ou une rentabilité inhabituellement rapide par rapport à d'autres entités du même secteur d'activité. De telles informations, notamment lorsqu'elles sont associées à d'autres facteurs tels que des primes fondées sur la performance ou une rémunération au rendement,

peuvent indiquer un risque de parti pris de la part de la direction dans l'établissement des états financiers.

Considérations propres aux petites entités

A41. Souvent, les petites entités n'ont pas de processus pour mesurer et analyser la performance financière. Des demandes d'informations auprès de la direction peuvent révéler que celle-ci se fie à certains indicateurs clés pour évaluer la performance financière et prendre les mesures appropriées. Lorsque les réponses aux demandes d'informations indiquent l'absence de mesure et d'analyse de la performance, le risque que des anomalies ne soient ni détectées ni corrigées peut être plus grand.

Contrôle interne de l'entité (Réf. : par. 12)

A42. Une compréhension du contrôle interne aide l'auditeur, d'une part, à identifier les types d'anomalies possibles et les facteurs qui influent sur les risques d'anomalies significatives et, d'autre part, à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

A43. Les modalités d'application qui suivent portent sur le contrôle interne et sont présentées en quatre sections, soit :

- nature générale et caractéristiques du contrôle interne;
- contrôles pertinents pour l'audit;
- nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents;
- composantes du contrôle interne.

Nature générale et caractéristiques du contrôle interne

Objectif du contrôle interne

A44. Le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu pour faire face aux risques d'entreprise identifiés qui menacent la réalisation de l'un ou l'autre des objectifs de l'entité en ce qui concerne :

- la fiabilité de son information financière;
- l'efficacité et l'efficience de son fonctionnement;
- le respect des textes légaux et réglementaires applicables.

La manière dont le contrôle interne est conçu, mis en place et maintenu varie selon la taille et la complexité de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A45. Il se peut que les petites entités aient recours à des moyens moins structurés et à des processus et procédures plus simples pour réaliser leurs objectifs.

Limites du contrôle interne

A46. Le contrôle interne, aussi efficace soit-il, ne peut fournir à une entité qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs en matière d'information financière. La probabilité de leur réalisation est affectée par les limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites tiennent entre autres à la

possibilité que des erreurs de jugement surviennent dans la prise de décisions et que des défaillances se produisent dans le contrôle interne en raison, par exemple, d'erreurs humaines. Ainsi, il peut y avoir une faille dans la conception ou dans la modification d'un contrôle. De même, le fonctionnement d'un contrôle peut ne pas être efficace, comme dans le cas où des informations produites aux fins du contrôle interne (par exemple, un relevé des écarts) ne sont pas utilisées efficacement parce que la personne chargée de les examiner n'en comprend pas le but ou néglige de prendre les mesures qui s'imposent.

- A47. De plus, les contrôles peuvent être neutralisés par la collusion entre plusieurs personnes ou en raison du contournement du contrôle interne par la direction. Par exemple, la direction peut conclure avec certains clients des accords parallèles dont les conditions générales sont différentes de celles des contrats de vente courants de l'entité, ce qui peut aboutir à une comptabilisation inadéquate des produits. Il est également possible de contourner ou de désactiver les contrôles de validation d'un programme informatique conçus pour repérer et signaler les opérations qui excèdent des limites de crédit prédéterminées.
- A48. Par ailleurs, lors de la conception et de la mise en place des contrôles, la direction peut être amenée à porter des jugements sur la nature et l'étendue des contrôles qu'elle choisit de mettre en place et sur la nature et l'étendue des risques qu'elle décide d'assumer.

Considérations propres aux petites entités

- A49. Les petites entités ont souvent un personnel réduit, ce qui peut limiter la mesure dans laquelle la séparation des tâches est faisable en pratique. Toutefois, dans une petite entité gérée par le propriétaire-dirigeant, il arrive que celui-ci soit à même d'exercer une surveillance plus efficace que dans le cas d'une plus grande entité, ce qui peut compenser pour les possibilités généralement plus limitées de séparation des tâches.
- A50. En revanche, il peut être plus facile pour le propriétaire-dirigeant de contourner les contrôles, en raison de la nature moins structurée du système de contrôle interne. L'auditeur tient compte de cette situation lors de l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

Décomposition du contrôle interne en composantes

- A51. La décomposition du contrôle interne en cinq composantes pour les besoins des normes ISA fournit à l'auditeur un cadre utile pour déterminer comment les différents aspects du contrôle interne d'une entité peuvent avoir une incidence sur l'audit. Ces composantes sont :
- 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 connexes) pertinent pour l'information financière, et la communication;
 - d) les activités de contrôle;
 - e) le suivi des contrôles.

Cette décomposition ne reflète pas nécessairement la manière dont une entité conçoit, met en place et maintient son contrôle interne, ni la façon dont elle peut en classer les différentes composantes. Pour décrire les divers aspects du contrôle interne, et leur incidence sur l'audit, l'auditeur peut employer une terminologie ou un cadre différents de ceux utilisés dans la présente norme ISA, à condition cependant de tenir compte de toutes les composantes du contrôle interne qui y sont décrites.

- A52. Les modalités d'application concernant les cinq composantes du contrôle interne dans le contexte d'un audit d'états financiers sont exposées aux paragraphes A69 à A104 ci-après. L'Annexe 1 fournit de plus amples explications sur ces composantes du contrôle interne.

Caractéristiques des éléments manuels et automatisés du contrôle interne pertinents pour l'évaluation des risques par l'auditeur

- A53. Le système de contrôle interne d'une entité comprend des éléments manuels et, souvent, des éléments automatisés. Les caractéristiques de ces éléments manuels ou automatisés sont pertinentes pour l'évaluation des risques par l'auditeur et pour la détermination des procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre en réponse à cette évaluation.
- A54. Le recours à des éléments manuels ou automatisés dans le contrôle interne influe également sur la manière dont les opérations sont déclenchées, enregistrées, traitées et communiquées :
- les contrôles dans un système manuel peuvent comprendre des procédures telles que des approbations et des revues d'opérations, ainsi que des rapprochements et le suivi des éléments de rapprochement. Une entité peut cependant avoir recours à des procédures automatisées pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement et la communication des opérations, auquel cas des documents sur support électronique remplacent les documents sur support papier;
 - les contrôles dans les systèmes informatiques consistent en une combinaison de contrôles automatisés (par exemple, des contrôles intégrés dans les programmes informatiques) et de contrôles manuels. Par ailleurs, il se peut que les contrôles manuels soient indépendants des systèmes informatiques, qu'ils reposent sur des informations générées par ces systèmes, ou qu'ils se limitent à un suivi de l'efficacité du fonctionnement des systèmes et des contrôles automatisés, ainsi qu'au traitement des écarts. Lorsque les systèmes informatiques sont utilisés pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement ou la communication des opérations, ou d'autres données financières devant être intégrées dans les états financiers, les systèmes et programmes peuvent comprendre des contrôles relatifs aux assertions correspondantes pour les comptes significatifs ou peuvent s'avérer essentiels au fonctionnement efficace des contrôles manuels qui dépendent des systèmes informatiques.

- La proportion d'éléments automatisés par rapport aux éléments manuels dans le contrôle interne d'une entité varie selon la nature et la complexité des systèmes informatiques utilisés par l'entité.
- A55. En général, les systèmes informatiques présentent des avantages pour le contrôle interne en permettant à l'entité :
- d'appliquer systématiquement des règles prédéfinies et d'exécuter des calculs complexes en traitant d'importants volumes d'opérations ou de données;
 - d'accroître la rapidité, la disponibilité et l'exactitude des informations;
 - de faciliter une analyse plus poussée des informations;
 - d'accroître sa capacité de faire le suivi des résultats de ses activités, ainsi que de ses politiques et procédures;
 - de réduire le risque de contournement des contrôles;
 - d'accroître la capacité de réaliser une séparation efficace des tâches en mettant en place des contrôles de sécurité dans les applications, les bases de données et les systèmes d'exploitation.
- A56. Les systèmes informatiques présentent par contre certains risques pour le contrôle interne d'une entité, dont les suivants :
- confiance dans des systèmes ou des programmes alors qu'ils ne traitent pas correctement les données et/ou qu'ils traitent des données inexactes;
 - accès non autorisé aux données pouvant aboutir à des destructions ou modifications inappropriées de données, y compris l'enregistrement d'opérations non autorisées ou inexistantes ou l'enregistrement incorrect d'opérations. L'accès de multiples utilisateurs à une base de données commune peut poser des risques particuliers;
 - possibilité que le personnel du service informatique obtienne des privilèges d'accès supérieurs à ceux qui sont nécessaires pour l'exercice de ses fonctions, et que la séparation des tâches se trouve ainsi compromise;
 - modifications non autorisées des données dans les fichiers maîtres;
 - modifications non autorisées des systèmes ou programmes;
 - non-réalisation des modifications nécessaires des systèmes ou programmes;
 - interventions manuelles inappropriées;
 - perte possible de données ou incapacité d'accéder aux données requises.
- A57. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent s'avérer plus appropriés dans les cas qui font appel au jugement et à l'appréciation, tels que les suivants :
- opérations importantes, inhabituelles ou non récurrentes;
 - circonstances où il est difficile de définir, d'anticiper ou de prévoir des erreurs;
 - nouvelles situations qui exigent, en matière de contrôle, une réponse que ne permet pas un contrôle automatisé existant;
 - suivi de l'efficacité des contrôles automatisés.

- A58. Les éléments manuels du contrôle interne peuvent se révéler moins fiables que les éléments automatisés, étant donné qu'il est plus facile d'y passer outre, d'en faire abstraction ou de les contourner, et qu'ils sont aussi plus susceptibles de faire l'objet de simples erreurs. On ne peut donc pas présumer de la mise en oeuvre uniforme et constante d'un élément manuel. Les éléments manuels du contrôle peuvent être moins appropriés dans les cas suivants :
- volume important d'opérations ou opérations récurrentes, ou situations dans lesquelles les erreurs susceptibles d'être anticipées ou prévues peuvent être prévenues, ou détectées et corrigées, à l'aide de paramètres de contrôle automatisés;
 - activités de contrôle où les modes particuliers d'exécution du contrôle peuvent être adéquatement conçus et automatisés.
- A59. L'étendue et la nature des risques associés au contrôle interne varient selon la nature et les caractéristiques du système d'information de l'entité. L'entité répond aux risques découlant du recours à l'informatique ou à des éléments manuels dans le contrôle interne par la mise en place de contrôles efficaces compte tenu des caractéristiques du système d'information de l'entité.

Contrôles pertinents pour l'audit

- A60. Il existe un lien direct entre les objectifs d'une entité et les contrôles qu'elle met en place pour obtenir une assurance raisonnable de leur réalisation. Les objectifs de l'entité, et par conséquent ses contrôles, concernent l'information financière, l'exploitation et la conformité. Cependant, ces objectifs et contrôles ne sont pas tous pertinents pour l'auditeur dans le cadre de son évaluation des risques.
- A61. En exerçant son jugement professionnel pour déterminer si un contrôle, pris individuellement ou en association avec d'autres, est pertinent pour l'audit, l'auditeur tient compte de facteurs tels que :
- le caractère significatif;
 - l'importance du risque correspondant;
 - la taille de l'entité;
 - la nature des activités de l'entité, y compris sa structure organisationnelle et les caractéristiques de son mode de propriété;
 - la diversité et la complexité des activités de l'entité;
 - les obligations légales et réglementaires de l'entité;
 - 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 le recours à des sociétés de services;
 - si, et comment, le contrôle en question permet, seul ou en association avec d'autres, de prévenir, ou de détecter et corriger, une anomalie significative.
- A62. Les contrôles portant sur l'exhaustivité et l'exactitude de l'information produite par l'entité peuvent être pertinents pour l'audit si l'auditeur a l'intention d'utiliser l'information dans la conception et la mise en oeuvre de procédures d'audit

- complémentaires. Les contrôles liés aux objectifs en matière d'exploitation et de conformité peuvent aussi être pertinents pour l'audit s'ils ont trait à des données que l'auditeur évalue ou utilise dans le cadre de ses procédures d'audit.
- A63. Le contrôle interne mis en place pour protéger les actifs en empêchant les acquisitions, les utilisations ou les cessions non autorisées peut comprendre des contrôles liés à la fois aux objectifs en matière d'information financière et d'exploitation. Lorsqu'il prend ces contrôles en considération, l'auditeur ne tient généralement compte que de ceux qui sont pertinents pour la fiabilité de l'information financière.
- A64. Les entités mettent généralement en place des contrôles qui sont liés à des objectifs non pertinents pour l'audit, et qui ne sont donc pas à prendre en considération. Ainsi, une entité peut s'appuyer sur un système sophistiqué de contrôles automatisés pour optimiser son efficacité et son efficacité opérationnelles (par exemple, le système de contrôles automatisés qu'une compagnie aérienne utilise pour s'assurer du respect de ses horaires de vols), mais de tels contrôles ne sont généralement pas pertinents pour l'audit. De plus, même si le contrôle interne s'applique à l'entité dans son ensemble et, partant, à chacune de ses unités d'exploitation ou chacun de ses processus opérationnels, une compréhension du contrôle interne relatif à chacune des unités d'exploitation et à chacun des processus opérationnels de l'entité peut s'avérer non pertinente pour l'audit.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A65. Les auditeurs d'entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires en ce qui a trait au contrôle interne, par exemple celle de produire un rapport sur le respect d'un code de bonnes pratiques prescrit. Ils peuvent aussi avoir pour responsabilité de produire un rapport sur la conformité aux textes légaux et réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. Leur examen du contrôle interne peut donc être plus étendu et plus détaillé.

Nature et étendue de la compréhension des contrôles pertinents (Réf. : par. 13)

- A66. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si le contrôle, seul ou en association avec d'autres, est efficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies significatives. La mise en place d'un contrôle suppose que le contrôle existe et que l'entité l'utilise. Mais comme il ne sert pas à grand-chose de juger de la mise en place d'un contrôle inefficace, il faut d'abord examiner la conception du contrôle. Un contrôle mal conçu peut constituer une déficience importante du contrôle interne.
- A67. Les procédures d'évaluation des risques appliquées pour obtenir des éléments probants concernant la conception et la mise en place des contrôles pertinents peuvent comprendre :
- des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité;
 - l'observation de l'application de contrôles particuliers;
 - l'inspection de documents et de rapports;

- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière.

Les demandes d'informations ne sont toutefois pas suffisantes, à elles seules, pour évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents.

A68. L'acquisition d'une compréhension des contrôles de l'entité n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, sauf lorsqu'une certaine automatisation assure le fonctionnement systématique des contrôles. Par exemple, l'obtention d'éléments probants attestant la mise en place d'un contrôle manuel à un moment précis ne fournit pas d'éléments probants quant à son fonctionnement efficace à d'autres moments au cours de la période visée par l'audit. Cependant, en raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique (voir le paragraphe A55), l'application de procédures d'audit pour déterminer si un contrôle automatisé a été mis en place peut éventuellement servir de test de l'efficacité du fonctionnement de ce contrôle, sous réserve des évaluations et des tests, par l'auditeur, des contrôles tels que ceux qui portent sur les modifications des programmes. Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont décrits plus en détail dans la norme ISA 330¹⁰.

Composantes du contrôle interne — Environnement de contrôle (Réf. : par. 14)

A69. L'environnement de contrôle englobe les fonctions de gouvernance et de direction, ainsi que l'attitude, le degré de sensibilisation et les actions des responsables de la gouvernance et de la direction à l'égard du contrôle interne et de son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle donne le ton à l'organisation, et contribue à en conscientiser les membres sur l'importance du contrôle.

A70. Lors de l'acquisition d'une compréhension de l'environnement de contrôle, il peut être pertinent de prendre en considération les éléments suivants :

- a) *transmission et respect de valeurs d'intégrité et d'éthique* — il s'agit d'éléments essentiels qui influent sur l'efficacité de la conception, de la gestion et du suivi des contrôles;
- b) *importance attachée à la compétence* — par exemple la prise en considération par la direction des niveaux de compétence requis pour des postes particuliers et la manière dont ces niveaux correspondent aux aptitudes et aux connaissances exigées;
- c) *participation des responsables de la gouvernance* — les caractéristiques des responsables de la gouvernance, notamment :
 - leur indépendance par rapport à la direction,
 - leur expérience et leur envergure,
 - l'étendue de leur engagement et de l'information qui leur est communiquée, ainsi que leur surveillance étroite des activités,

¹⁰ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- le caractère approprié de leurs actions, y compris la mesure dans laquelle des questions difficiles sont soulevées et suivies avec la direction, et leur interaction avec les auditeurs internes et externes;
- d) *philosophie et style de gestion de la direction* — les caractéristiques de la direction, notamment :
 - son approche dans la prise et la gestion des risques d'entreprise,
 - son attitude et ses décisions à l'égard de l'information financière,
 - son attitude à l'égard du traitement de l'information, ainsi que de la fonction comptable et de son personnel;
- e) *structure organisationnelle* — le cadre dans lequel sont planifiées, exécutées, contrôlées et analysées les activités de l'entité visant la réalisation de ses objectifs;
- f) *délégation de pouvoirs et de responsabilités* — par exemple la façon dont sont délégués les pouvoirs et les responsabilités concernant les activités opérationnelles et la manière dont sont établis les liens hiérarchiques et les niveaux décisionnels;
- g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines* — les politiques et pratiques concernant, par exemple, le recrutement, l'accueil, la formation, l'évaluation, l'aide aux employés, l'avancement, la rémunération et les mesures correctives.

Éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle

A71. Des éléments probants pertinents peuvent être obtenus en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques, par exemple en corroborant des informations reçues par l'observation ou par l'inspection de documents. Ainsi, l'auditeur peut, lors d'entretiens menés avec la direction et le personnel, acquérir une compréhension de la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique. Il peut ensuite déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en place en évaluant, par exemple, si la direction a établi un code de bonne conduite écrit et si elle agit de manière à en favoriser le respect.

Incidence de l'environnement de contrôle sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives

A72. Certains éléments de l'environnement de contrôle de l'entité ont un effet généralisé sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, le degré de sensibilisation de l'entité à l'importance du contrôle est grandement influencée par les responsables de la gouvernance, parce que l'un de leurs rôles consiste à faire contrepoids aux pressions qui peuvent être exercées sur la direction, en rapport avec l'information financière, en raison des exigences du marché ou des modes de rémunération. L'efficacité de la conception de l'environnement de contrôle, pour ce qui concerne la participation des responsables de la gouvernance, est donc influencée par des facteurs tels que :

- leur indépendance par rapport à la direction et leur capacité d'évaluer les actions de la direction;
 - leur compréhension des opérations commerciales de l'entité;
 - la mesure dans laquelle ils évaluent si les états financiers sont préparés conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A73. Un conseil d'administration actif et indépendant peut influencer la philosophie et le style de gestion de la haute direction. D'autres éléments peuvent toutefois avoir un effet plus limité. Par exemple, même si des politiques et pratiques en matière de ressources humaines visant le recrutement de personnes compétentes en finance, en comptabilité et en informatique peuvent permettre de réduire le risque d'erreurs dans le traitement de l'information financière, elles ne permettent pas nécessairement d'atténuer un fort parti pris de la direction en faveur d'une surévaluation des bénéfices.
- A74. L'existence d'un environnement de contrôle satisfaisant peut constituer un facteur positif dans l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Toutefois, même si un bon environnement de contrôle peut contribuer à réduire le risque de fraude, il ne s'agit pas d'une arme de dissuasion absolue. Par contre, l'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle peut réduire l'efficacité des contrôles, en particulier en ce qui concerne la fraude. Par exemple, le fait que la direction n'affecte pas suffisamment de ressources à la protection de l'entité contre les risques de sécurité informatique peut avoir une incidence négative sur le contrôle interne, en permettant que des modifications non autorisées soient apportées aux programmes informatiques ou aux données, ou que des opérations non autorisées soient traitées. Comme il est précisé dans la norme ISA 330, l'environnement de contrôle influe aussi sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires¹¹.
- A75. L'environnement de contrôle ne peut à lui seul prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative; il peut toutefois influencer l'évaluation que fait l'auditeur de l'efficacité d'autres aspects du contrôle interne (par exemple, le suivi des contrôles et la mise en œuvre d'activités de contrôle particulières) et, par conséquent, son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Considérations propres aux petites entités

- A76. L'environnement de contrôle des petites entités est généralement différent de celui des grandes entités. Par exemple, il se peut qu'il n'y ait pas de membre indépendant ou externe parmi les responsables de la gouvernance, et même que le rôle de gouvernance soit assumé directement par le propriétaire-dirigeant de l'entité s'il est propriétaire unique. La nature de l'environnement de contrôle peut également influencer sur l'importance des autres contrôles ou sur leur absence. Par exemple, la participation active du propriétaire-dirigeant peut atténuer certains risques découlant d'un manque de séparation des tâches dans une petite entreprise; cela

¹¹ Norme ISA 330, paragraphes A2 et A3.

- peut toutefois accroître d'autres risques, comme le risque de contournement des contrôles.
- A77. Dans les petites entités, il se peut en outre que les éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle ne soient pas disponibles sous forme de documents, en particulier là où la communication entre la direction et le personnel peut être informelle, mais néanmoins efficace. Par exemple, il se peut que les petites entités ne disposent pas d'un code de bonne conduite écrit, mais qu'elles développent plutôt une culture qui souligne l'importance de l'intégrité et du comportement éthique par la communication orale et l'exemple donné par la direction.
- A78. L'attitude, le degré de sensibilisation et les actions de la direction ou du propriétaire-dirigeant sont donc d'une importance particulière pour la compréhension de l'environnement de contrôle d'une petite entité.

Composantes du contrôle interne — Processus d'évaluation des risques par l'entité
(Réf. : par. 15)

- A79. Le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité constitue la base à partir de laquelle la direction détermine les risques à gérer. Lorsque ce processus est approprié par rapport aux circonstances, y compris la nature, la taille et la complexité de l'entité, il aide l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives. La question de savoir si le processus d'évaluation des risques suivi par l'entité est approprié par rapport aux circonstances relève du jugement.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 17)

- A80. Il y a peu de chances qu'une petite entité ait un processus bien implanté d'évaluation des risques. Il est alors probable que la direction identifie les risques en participant directement et personnellement à la gestion de l'entreprise. Quelles que soient les circonstances, toutefois, les demandes d'informations au sujet des risques identifiés et de la façon dont la direction y fait face demeurent nécessaires.

Composantes du contrôle interne — Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière (Réf. : par. 18)

- A81. Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui englobe le système comptable, est constitué des procédures et des documents conçus et établis pour :
- déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations de l'entité (ainsi que les événements et conditions) et pour rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres sur lesquels portent ces opérations;
 - résoudre les traitements incorrects des opérations, par exemple les fichiers d'attente automatisés et les procédures suivies pour traiter en temps voulu les éléments en attente;

- traiter les contournements des systèmes et les dérogations aux contrôles et en rendre compte;
- transférer les informations des systèmes de traitement des opérations au grand livre général;
- saisir les données pertinentes pour l'information financière qui ont trait aux événements et conditions autres que des opérations, par exemple l'amortissement des actifs et les changements dans la recouvrabilité des créances;
- s'assurer que les informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable sont cumulées, enregistrées, traitées, résumées et communiquées de manière appropriée dans les états financiers.

Écritures de journal

A82. Le système d'information d'une entité comporte normalement l'utilisation d'écritures de journal standard qui sont requises de façon récurrente pour enregistrer dans le grand livre général des opérations telles que les ventes, les achats et les décaissements, ou pour enregistrer les estimations comptables qui sont faites périodiquement par la direction, par exemple les révisions de l'estimation des créances irrécouvrables.

A83. Le processus d'information financière d'une entité comprend également l'utilisation d'écritures de journal non standard pour enregistrer des opérations ou des ajustements non récurrents ou inhabituels. Ces écritures comprennent notamment les ajustements de consolidation et les écritures relatives à un regroupement d'entreprises ou à une cession d'entreprise, ou à des estimations non récurrentes, telles qu'une dépréciation d'actif. Dans les systèmes comptables tenus manuellement, les écritures de journal non standard peuvent être repérées par l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour la tenue du grand livre général et l'établissement des états financiers, il se peut que ces écritures n'existent que sous forme électronique et qu'elles soient plus facilement repérables par l'application de techniques d'audit assistées par ordinateur.

Processus opérationnels connexes

A84. Les processus opérationnels d'une entité sont les activités conçues pour :

- développer, acheter, produire, vendre et distribuer ses produits et services;
- assurer le respect des textes légaux et réglementaires;
- enregistrer l'information, dont l'information comptable et l'information financière à communiquer.

Les processus opérationnels aboutissent aux opérations qui sont enregistrées, traitées et communiquées par le système d'information. L'acquisition d'une compréhension des processus opérationnels, et donc de la manière dont les opérations sont générées, aide l'auditeur à comprendre, dans le contexte propre à l'entité, le système d'information pertinent pour l'information financière.

Considérations propres aux petites entités

A85. Dans les petites entités, les systèmes d'information et les processus opérationnels connexes pertinents pour l'information financière ont de bonnes chances d'être moins sophistiqués que dans les grandes entités, mais leur rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction joue un rôle actif n'ont peut-être pas besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, d'une comptabilité complexe ou de politiques écrites. L'acquisition d'une compréhension des systèmes et des processus peut en conséquence être plus facile dans les petites entités et se faire davantage par des demandes d'informations que par l'examen de documents. Cette compréhension reste néanmoins importante.

Communication (Réf. : par. 19)

A86. Il importe que la communication par l'entité des rôles et des responsabilités ainsi que des questions importantes concernant l'information financière permette de comprendre les rôles et responsabilités respectifs des différents intervenants dans le processus de contrôle interne sur l'information financière. La communication englobe notamment des aspects tels que le niveau de compréhension, par les membres du personnel, de la manière dont leur rôle dans le système d'information financière est lié au travail d'autres personnes, ainsi que les moyens dont ils disposent pour signaler les écarts à un niveau hiérarchique supérieur dans l'entité. La communication peut prendre la forme de manuels de procédures et de manuels d'information financière. Le maintien de voies de communication ouvertes contribue à ce que les écarts soient signalés et fassent l'objet de mesures correctives.

Considérations propres aux petites entités

A87. La communication peut être moins structurée et plus simple dans une petite entité que dans une grande en raison d'un nombre plus réduit de niveaux hiérarchiques, ainsi que de la plus grande visibilité et disponibilité de la direction.

Composantes du contrôle interne — Activités de contrôle (Réf. : par. 20)

A88. Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures qui permettent de s'assurer que les instructions de la direction sont mises en oeuvre. Les activités de contrôle, qu'elles concernent les systèmes informatiques ou les systèmes manuels, ont divers objectifs et sont exécutées à différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels. Parmi les exemples d'activités de contrôle particulières, il y a notamment celles qui ont trait :

- aux autorisations;
- aux évaluations des performances;
- au traitement de l'information;
- aux contrôles physiques;
- à la séparation des tâches.

- A89. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit sont :
- celles qu'il faut considérer comme telles, à savoir, selon les paragraphes 29 et 30 respectivement, les activités de contrôle liées à des risques importants et celles qui sont liées à des risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - celles qui sont considérées comme pertinentes selon le jugement de l'auditeur.
- A90. Le jugement que porte l'auditeur sur le caractère pertinent ou non d'une activité de contrôle pour l'audit est influencé par la possibilité qu'un risque qu'il a identifié puisse entraîner une anomalie significative et par son appréciation de l'opportunité de tester ou non l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer l'étendue des procédures de corroboration.
- A91. L'auditeur peut mettre l'accent sur l'identification et l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle qui portent sur les aspects où il considère que les risques d'anomalies significatives sont susceptibles d'être plus élevés. Lorsque plusieurs activités de contrôle permettent chacune d'atteindre le même objectif, il n'est pas nécessaire d'acquérir une compréhension de chacune d'elles.
- A92. L'auditeur s'appuie sur sa connaissance de l'existence ou de l'absence d'activités de contrôle, obtenue lors de l'acquisition de sa compréhension des autres composantes du contrôle interne, pour déterminer s'il lui faut consacrer plus d'attention à l'acquisition d'une compréhension des activités de contrôle.

Considérations propres aux petites entités

- A93. Les activités de contrôle reposent habituellement sur les mêmes concepts quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en oeuvre peut varier. En outre, il se peut que des petites entités jugent que certains types d'activités de contrôle ne sont pas pertinents en raison des contrôles effectués par la direction. Par exemple, la centralisation par la direction du pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut tenir lieu de contrôle étroit sur les principaux soldes de comptes et les opérations importantes, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité d'activités de contrôle plus détaillées.
- A94. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit d'une petite entité sont généralement liées aux principaux cycles d'opérations tels que les produits, les achats et les charges de personnel.

Risques liés à l'informatique (Réf. : par. 21)

- A95. L'utilisation de systèmes informatiques a une incidence sur la manière dont les activités de contrôle sont mises en place. Du point de vue de l'auditeur, les contrôles sur les systèmes informatiques sont efficaces lorsqu'ils assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données traitées par ces systèmes, et qu'ils comprennent des contrôles généraux informatiques et des contrôles des applications qui sont efficaces.
- A96. Les contrôles généraux informatiques sont des politiques et procédures qui couvrent de nombreuses applications et qui favorisent le fonctionnement efficace des contrôles des applications. Ils s'appliquent dans un environnement de

macro-informatique, de mini-informatique ou d'informatique individuelle. Les contrôles généraux informatiques qui assurent l'intégrité de l'information et la sécurité des données comprennent généralement des contrôles sur :

- le fonctionnement du centre de traitement et du réseau;
- l'acquisition, la modification et la maintenance du système d'exploitation;
- les modifications des programmes;
- la sécurité d'accès;
- l'acquisition, le développement et la maintenance des logiciels d'application.

Ils sont généralement mis en place pour répondre aux risques dont il est question au paragraphe A56 ci-dessus.

- A97. Les contrôles des applications sont des procédures manuelles ou automatisées qui fonctionnent généralement au niveau des processus opérationnels et qui portent sur les traitements d'opérations exécutés au moyen d'applications individuelles. Il peut s'agir de contrôles de prévention ou de détection, et ils sont conçus pour assurer l'intégrité des enregistrements comptables. Ils sont donc liés aux procédures utilisées pour déclencher, enregistrer, traiter et communiquer les opérations ou d'autres données financières. Ils contribuent à assurer que les opérations ont eu lieu, sont autorisées, et sont enregistrées et traitées de manière exhaustive et exacte. À titre d'exemples : les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique avec suivi manuel des relevés des écarts ou correction au moment de la saisie des données.

Composantes du contrôle interne — Suivi des contrôles (Réf. : par. 22)

- A98. Le suivi des contrôles est un processus qui vise à évaluer l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne au fil du temps. Il implique d'évaluer l'efficacité des contrôles en temps opportun et de prendre les mesures correctives nécessaires. La direction fait le suivi des contrôles par des activités continues, des évaluations ponctuelles, ou une combinaison des deux. Les activités de suivi continues sont souvent intégrées aux activités récurrentes normales d'une entité et comprennent des activités courantes de gestion et de supervision.
- A99. Dans le cadre de ses activités de suivi, la direction utilise parfois des informations en provenance de tiers, telles que les plaintes des clients et les commentaires des autorités de réglementation qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des points à améliorer.

Considérations propres aux petites entités

- A100. Le suivi des contrôles se fait souvent par une participation étroite de la direction ou du propriétaire-dirigeant à l'exploitation. Cette participation permet souvent d'identifier les écarts importants par rapport aux attentes et les inexactitudes dans les données financières, et de prendre les mesures correctives qui s'imposent en matière de contrôle.

Rôles de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 23)

- A101. Il est probable que la fonction d'audit interne de l'entité sera pertinente pour l'audit si la nature des responsabilités et des activités de la fonction d'audit interne est liée à l'information financière de l'entité et que l'auditeur compte utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en oeuvre ou pour en réduire l'étendue. Si l'auditeur détermine qu'il est probable que la fonction d'audit interne sera pertinente pour l'audit, la norme ISA 610 s'applique.
- A102. Les objectifs de la fonction d'audit interne et, par conséquent, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. La fonction d'audit interne peut par exemple être chargée du suivi du contrôle interne, de la gestion des risques et de l'examen de la conformité aux textes légaux et réglementaires. Les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent par ailleurs être limitées, par exemple à l'évaluation de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités avec lesquelles sont réalisées les activités, et, par conséquent, ne pas être liées à l'information financière de l'entité.
- A103. Si la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne est liée à l'information financière de l'entité, la prise en compte par l'auditeur externe des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne peut comprendre un examen du plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période, le cas échéant, et un entretien au sujet de ce plan avec les auditeurs internes.

Sources d'informations (Réf. : par. 24)

- A104. Une bonne partie de l'information utilisée à des fins de suivi peut être générée par le système d'information de l'entité. Lorsque la direction suppose, sans fondement réel, que les données utilisées pour le suivi sont exactes, des erreurs possibles dans l'information pourraient amener la direction à tirer des conclusions incorrectes de ses activités de suivi. C'est pourquoi, dans le cadre de sa compréhension des activités de suivi de l'entité en tant que composante du contrôle interne, l'auditeur est tenu d'acquiescer une compréhension :
- des sources de l'information servant dans les activités de suivi de l'entité;
 - des fondements sur lesquels la direction s'appuie pour estimer que cette information est suffisamment fiable pour répondre à l'objectif poursuivi.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers (Réf. : alinéa 25 a))

- A105. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers correspondent aux risques qui touchent de manière généralisée les états financiers pris dans leur ensemble et qui pourraient affecter de multiples assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement des risques que l'on peut associer à des assertions précises au niveau d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou

- d'une information à fournir dans les états financiers. Ils représentent plutôt des circonstances susceptibles d'augmenter les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, par exemple en raison du contournement du contrôle interne par la direction. La prise en compte des risques au niveau des états financiers peut être particulièrement pertinente lorsque l'auditeur analyse le risque d'anomalies significatives résultant de fraudes.
- A106. Les risques au niveau des états financiers peuvent notamment découler d'un environnement de contrôle déficient (bien qu'ils puissent aussi être liés à d'autres facteurs, comme un ralentissement de la conjoncture économique). Par exemple, des déficiences telles qu'un manque de compétence de la direction sont susceptibles d'avoir une incidence généralisée sur les états financiers et peuvent nécessiter une réponse globale de la part de l'auditeur.
- A107. La compréhension du contrôle interne acquise par l'auditeur peut soulever des doutes sur la possibilité d'auditer les états financiers de l'entité. Par exemple :
- les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'intégrité de la direction de l'entité peuvent être graves au point de l'amener à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit;
 - les préoccupations de l'auditeur au sujet de l'état et de la fiabilité de la comptabilité de l'entité peuvent amener l'auditeur à conclure qu'il ne pourra vraisemblablement pas réunir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion non modifiée sur les états financiers.
- A108. La norme ISA 705¹² définit des exigences et fournit des indications sur la détermination des cas où l'auditeur se trouve amené à exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou, comme il peut être nécessaire dans certains cas, à démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions (Réf. : alinéa 25 b))

- A109. Il faut prendre en considération les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers, car cette prise en considération aide à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il est nécessaire de mettre en oeuvre au niveau des assertions pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Lorsque l'auditeur procède à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, il peut conclure que les risques identifiés touchent de manière plus généralisée les états financiers dans leur ensemble et qu'ils sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions.

¹² Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

L'utilisation des assertions

- A110. En déclarant que les états financiers sont conformes au référentiel d'information financière applicable, la direction formule implicitement ou explicitement des assertions concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la communication des différents éléments des états financiers, ainsi que les informations connexes.
- A111. Les assertions auxquelles l'auditeur se réfère pour prendre en considération les différents types d'anomalies potentielles entrent dans les trois catégories qui suivent et peuvent revêtir les formes suivantes :
- a) les assertions concernant les catégories d'opérations et les événements de la période auditée :
 - i) réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été,
 - iii) exactitude : les montants et autres données qui se rapportent à ces opérations et événements ont été enregistrés de façon appropriée,
 - iv) séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période,
 - v) classement : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes;
 - b) les assertions concernant les soldes de comptes en fin de période :
 - i) existence : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres existent,
 - ii) droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs correspondent aux obligations de l'entité,
 - iii) exhaustivité : tous les actifs, tous les passifs et tous les éléments de capitaux propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été,
 - iv) évaluation et imputation : les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont inscrits dans les états financiers pour les bons montants et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés;
 - c) les assertions concernant la présentation et les informations à fournir :
 - i) réalité, et droits et obligations : les événements, opérations et autres éléments communiqués se sont produits et se rapportent à l'entité,
 - ii) exhaustivité : toutes les informations qui auraient dû être fournies dans les états financiers l'ont bien été,
 - iii) classement et intelligibilité : les informations financières sont présentées et décrites de façon appropriée et les informations fournies sont communiquées clairement,
 - iv) exactitude et évaluation : les informations financières et autres sont données fidèlement et pour les bons montants.

A112. L'auditeur peut se référer à la description des assertions données ci-dessus, ou encore les exprimer différemment pourvu que tous les aspects susmentionnés soient couverts. Il peut ainsi choisir de combiner les assertions concernant les opérations et les événements avec celles concernant les soldes de comptes.

Considérations propres aux entités du secteur public

A113. Dans le cadre de ses assertions sur les états financiers, en sus des assertions indiquées au paragraphe A111, la direction d'une entité du secteur public peut souvent déclarer que les opérations et événements ont été réalisés conformément aux textes légaux ou réglementaires ou à d'autres textes émanant d'une autorité. De telles assertions peuvent entrer dans le champ de l'audit des états financiers.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 26 a))

A114. Les informations réunies lors de la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques, y compris les éléments probants obtenus lors de l'évaluation de la conception des contrôles et de la vérification de leur mise en place, sont utilisées comme éléments probants à l'appui de l'évaluation des risques. L'évaluation des risques détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre.

A115. L'Annexe 2 fournit des exemples de circonstances et d'événements pouvant indiquer la présence de risques d'anomalies significatives.

Liens entre les contrôles et les assertions (Réf. : alinéa 26 c))

A116. 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 au niveau d'assertions particulières. Il est généralement utile d'acquérir une compréhension des contrôles et d'établir des liens entre ceux-ci et les assertions dans le contexte des processus et des systèmes dans lequel ils s'inscrivent, car il arrive souvent qu'une activité de contrôle donnée ne permette pas à elle seule de répondre à un risque. Souvent, plusieurs activités de contrôle, associées à d'autres composantes du contrôle interne, sont nécessaires pour répondre à un risque.

A117. En revanche, certaines activités de contrôle peuvent avoir une incidence précise sur une assertion particulière qu'implique une catégorie d'opérations ou un solde de compte spécifique. Par exemple, les activités de contrôle qu'une entité a mises en place afin de s'assurer que son personnel compte et enregistre correctement les stocks lors de l'inventaire physique annuel sont directement liées aux assertions relatives à l'existence et à l'exhaustivité du solde du compte de stocks.

A118. Les contrôles peuvent être directement ou indirectement liés à une assertion. Plus le lien est indirect, plus le contrôle risque d'être inefficace pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies relatives à cette assertion. Par exemple, l'examen par le directeur des ventes du sommaire des ventes pour des magasins précis par région n'est en général lié qu'indirectement à l'assertion relative à l'exhaustivité des produits. En conséquence, il se peut que cet examen soit moins efficace pour réduire le risque associé à cette assertion que des contrôles liés plus directement à

l'assertion, par exemple le rapprochement des documents d'expédition avec les documents de facturation.

Risques importants

Identification des risques importants (Réf. : par. 28)

A119. Les risques importants sont souvent associés à des opérations importantes non courantes et à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement. Les opérations non courantes sont des opérations qui, en raison de leur taille ou de leur nature, sont inhabituelles et donc peu fréquentes. Les questions nécessitant l'exercice du jugement peuvent comprendre la détermination d'estimations comptables comportant une grande part d'incertitude de mesure. Les opérations simples et courantes qui font l'objet de traitements systématiques sont moins susceptibles de donner lieu à des risques importants.

A120. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas des opérations importantes non courantes du fait, par exemple :

- d'une plus grande intervention de la direction dans la détermination du traitement comptable à appliquer;
- d'une plus grande intervention manuelle dans la collecte et le traitement des données;
- de calculs ou de principes comptables complexes;
- de la nature des opérations non courantes, qui peut rendre difficile pour l'entité la mise en place de contrôles efficaces sur les risques associés à ces opérations.

A121. Les risques d'anomalies significatives peuvent être plus élevés dans le cas des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement et exigeant des estimations comptables, notamment pour les raisons suivantes :

- les principes comptables applicables aux estimations comptables ou à la comptabilisation des produits peuvent faire l'objet d'interprétations différentes;
- le jugement exercé peut être subjectif, complexe ou reposer sur des hypothèses quant à l'incidence d'événements futurs, par exemple dans le cas des jugements en matière de juste valeur.

A122. La norme ISA 330 décrit les conséquences de l'identification d'un risque important en ce qui concerne les procédures d'audit complémentaires¹³.

Risques importants et risques d'anomalies significatives résultant de fraudes

A123. La norme ISA 240 contient d'autres exigences et indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁴.

¹³ Norme ISA 330, paragraphes 15 et 21.

¹⁴ Norme ISA 240, paragraphes 25 à 27.

Compréhension des contrôles liés aux risques importants (Réf. : par. 29)

A124. Bien que les risques associés à des opérations importantes non courantes ou à des questions importantes nécessitant l'exercice du jugement soient souvent moins susceptibles de faire l'objet de contrôles de routine, il est possible que la direction ait pris d'autres mesures pour faire face à ces risques. En conséquence, pour déterminer si l'entité a conçu et mis en place des contrôles à l'égard des risques importants associés à de telles opérations ou questions de jugement importantes, l'auditeur se demande notamment si, et comment, la direction répond aux risques. Voici certaines des réponses possibles :

- activités de contrôle telles qu'un examen des hypothèses par la haute direction ou des experts;
- recours à des processus documentés pour établir des estimations;
- procédure d'approbation par les responsables de la gouvernance.

A125. Par exemple, dans le cas d'un événement isolé, tel que la réception d'une assignation devant le tribunal pour un procès important, l'appréciation de la réponse de l'entité peut notamment consister à déterminer si l'affaire a été soumise à des experts compétents (comme les conseillers juridiques internes ou des avocats externes), si son incidence potentielle a été évaluée et de quelle manière la direction entend présenter la situation dans les états financiers.

A126. Il se peut que, dans certains cas, la direction n'ait pas répondu adéquatement à des risques importants d'anomalies significatives par la mise en place de contrôles relatifs à ces risques. Le défaut de mise en place de ces contrôles par la direction est l'indice d'une déficience importante du contrôle interne¹⁵.

Risques pour lesquels les procédures de corroboration seules ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 30)

A127. Il arrive que des risques d'anomalies significatives soient directement associés à l'enregistrement de catégories d'opérations courantes ou de soldes de comptes et à l'établissement d'états financiers fiables. Ces risques peuvent comprendre les risques de traitement inexact ou incomplet de catégories d'opérations courantes et importantes telles que celles concernant les produits, les achats, les encaissements et les décaissements.

A128. Lorsque de telles opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut s'avérer impossible de mettre en oeuvre uniquement des procédures de corroboration à l'égard du risque. Par exemple, l'auditeur peut juger qu'il en est ainsi lorsqu'une partie importante des informations de l'entité sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées sous forme électronique seulement, comme dans un système intégré. Dans un tel cas :

¹⁵ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», paragraphe A7.

- il se peut que les éléments probants ne soient disponibles que sous forme électronique, et leur caractère suffisant et approprié dépend habituellement de l'efficacité des contrôles sur leur exactitude et leur exhaustivité;
- le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela ne soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.

A129. Les conséquences de l'identification d'un tel risque sur les procédures d'audit complémentaires sont décrites dans la norme ISA 330¹⁶.

Révision de l'évaluation des risques (Réf. : par. 31)

A130. Pendant l'audit, il se peut que l'auditeur prenne connaissance de certaines informations qui diffèrent sensiblement des informations ayant servi à son évaluation des risques. Par exemple, l'évaluation initiale des risques peut avoir été fondée sur l'hypothèse que certains contrôles fonctionnaient efficacement. En effectuant des tests de ces contrôles, l'auditeur peut obtenir des éléments probants indiquant que les contrôles ne fonctionnaient pas efficacement à des moments pertinents au cours de l'audit. De même, lors de la mise en oeuvre de procédures de corroboration, l'auditeur peut détecter des anomalies dont les montants ou la fréquence ne sont pas compatibles avec son évaluation des risques. Il se peut alors que l'évaluation initiale des risques ne reflète pas adéquatement la situation réelle de l'entité et que les procédures d'audit complémentaires prévues ne soient pas efficaces pour détecter les anomalies significatives. Voir la norme ISA 330 pour de plus amples indications.

Documentation (Réf. : par. 32)

A131. La façon dont l'auditeur consigne dans son dossier les informations exigées au paragraphe 32 relève de son jugement professionnel. Par exemple, dans le cas des audits de petites entités, la documentation peut être intégrée dans la documentation de l'auditeur sur la stratégie générale d'audit et le plan d'audit¹⁷. De même, par exemple, les résultats de l'évaluation des risques peuvent être consignés séparément ou être intégrés à la documentation de l'auditeur sur les procédures d'audit complémentaires¹⁸. 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 auprès de l'entité ainsi que des méthodes et des techniques employées au cours de l'audit.

A132. Dans le cas des entités dont les activités et les processus pertinents pour l'information financière ne sont pas compliqués, la documentation peut être simple et relativement succincte. Il n'est pas nécessaire de consigner en dossier tous les aspects de la compréhension de l'entité acquise par l'auditeur et des questions qui s'y rattachent. Les éléments clés de cette compréhension consignés par l'auditeur

¹⁶ Norme ISA 330, paragraphe 8.

¹⁷ Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers», paragraphes 7 et 9.

¹⁸ Norme ISA 330, paragraphe 28.

- dans ses dossiers sont ceux sur lesquels il a fondé son évaluation des risques d'anomalies significatives.
- A133. L'étendue de la documentation peut également refléter l'expérience et les compétences des membres de l'équipe de mission. Sous réserve que les exigences de la norme ISA 230 soient respectées dans tous les cas, un audit entrepris par une équipe composée de personnes moins expérimentées peut nécessiter une documentation plus détaillée que dans le cas d'une équipe comprenant des personnes expérimentées, afin de faciliter l'acquisition d'une compréhension appropriée de l'entité.
- A134. Dans le cas de missions récurrentes, certains éléments de la documentation d'audits antérieurs peuvent être réutilisés, après mise à jour au besoin pour refléter les changements survenus dans les activités ou les processus de l'entité.

Annexe 1

(Réf. : alinéa 4 c), paragraphes 14 à 24 et A69 à A104)

Composantes du contrôle interne

1. La présente annexe donne de plus amples précisions sur les composantes du contrôle interne, décrites à l'alinéa 4 c) et aux paragraphes 14 à 24 et A69 à A104, dans le contexte d'un audit d'états financiers.

Environnement de contrôle

2. L'environnement de contrôle comprend les éléments suivants :
 - a) *transmission et respect de valeurs d'éthique et d'intégrité* — l'efficacité des contrôles est tributaire 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 sont fonction des normes d'éthique et de comportement de l'entité, ainsi que de la manière dont ces normes sont communiquées et dont on les fait respecter en pratique. Le respect de ces normes dépend notamment des actions menées par la direction pour éliminer ou limiter les motivations ou les tentations pouvant amener le personnel à commettre des actes malhonnêtes, illégaux ou contraires à l'éthique. La transmission des valeurs de l'entité en matière d'intégrité et d'éthique peut comprendre la communication de normes de comportement au personnel par l'intermédiaire d'énoncés de politique et de codes de bonne conduite et par l'exemple;
 - b) *importance attachée à la compétence* — la compétence s'entend des connaissances et des aptitudes nécessaires pour accomplir les tâches propres au poste qu'occupe une personne;
 - c) *participation des responsables de la gouvernance* — les responsables de la gouvernance influent considérablement sur l'attention que porte l'entité au contrôle. L'importance des responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance est reconnue dans des codes de pratique, dans des textes légaux et réglementaires ou dans des recommandations élaborées à leur intention. Ces responsabilités s'étendent à la surveillance de la conception et de l'efficacité du

- fonctionnement des procédures d'alerte éthique, ainsi que du processus d'examen de l'efficacité du contrôle interne de l'entité;
- d) *philosophie et style de gestion de la direction* — la philosophie et le style de gestion de la direction recouvrent un grand nombre d'aspects. Par exemple, l'attitude et les décisions de la direction à l'égard de l'information financière peuvent se manifester par un choix prudent ou audacieux entre plusieurs options comptables possibles ou par le niveau d'attention et de prudence avec lequel les estimations comptables sont établies;
 - e) *structure organisationnelle* — l'établissement d'une structure organisationnelle pertinente passe par la prise en considération des postes clés en matière de pouvoirs et de responsabilités et des voies hiérarchiques appropriées. Le caractère adapté de la structure organisationnelle dépend en partie de la taille de l'entité et de la nature de ses activités;
 - f) *délégation de pouvoirs et de responsabilités* — la délégation de pouvoirs et de responsabilités peut impliquer la mise en oeuvre de politiques concernant les pratiques commerciales appropriées, les connaissances et l'expérience exigées du personnel clé et les ressources fournies pour l'exercice des fonctions attribuées. Elle peut aussi impliquer des politiques et des communications visant à assurer que tous les membres du personnel comprennent les objectifs de l'entité, sont conscients de la manière dont leurs actions individuelles s'intègrent les unes aux autres et contribuent à la réalisation de ces objectifs, et savent de quoi et devant qui ils sont responsables;
 - g) *politiques et pratiques en matière de ressources humaines* — les politiques et pratiques en matière de ressources humaines font souvent ressortir des points importants en ce qui concerne l'attention portée au contrôle par l'entité. Ainsi, l'application de normes pour le recrutement des personnes les plus compétentes — qui mettent l'accent sur la formation, l'expérience professionnelle, les réalisations antérieures et la preuve d'un comportement intègre et éthique — témoigne du souci de l'entité de s'attacher un personnel compétent et fiable. Les politiques de formation qui exposent les rôles et les responsabilités susceptibles d'être assumés et prévoient la tenue d'activités de formation structurées illustrent les niveaux de performance et de comportement attendus. Les promotions reposant sur des évaluations périodiques de la performance montrent que l'entité est déterminée à favoriser l'avancement du personnel compétent en lui confiant des niveaux de responsabilité supérieurs.

Processus d'évaluation des risques par l'entité

3. Aux fins de l'information financière, le processus d'évaluation des risques par l'entité englobe, d'une part, la manière dont la direction identifie les risques d'entreprise pertinents par rapport à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, estime l'importance de ces risques, évalue leur probabilité de réalisation, et décide des mesures à prendre pour y répondre et les gérer et, d'autre part, les résultats qui en découlent. Par exemple, le processus d'évaluation des risques par l'entité peut

- renseigner sur la façon dont l'entité fait face à l'éventualité que des opérations ne soient pas enregistrées, ou sur la façon dont elle identifie et analyse les estimations importantes figurant dans les états financiers.
4. Les risques pertinents susceptibles d'affecter la fiabilité de l'information financière comprennent des événements externes et internes, des opérations ou des circonstances qui peuvent se produire et compromettre la capacité de l'entité de générer, enregistrer, traiter et communiquer des données financières concordant avec les assertions de la direction que comportent les états financiers. La direction peut entreprendre des plans, des programmes ou des actions afin de répondre à des risques spécifiques ou elle peut décider d'assumer un risque pour des raisons de coûts ou pour d'autres considérations. Les risques peuvent naître ou évoluer en raison de circonstances telles que les suivantes :
- *changements dans l'environnement opérationnel* — des changements dans le cadre réglementaire ou dans l'environnement opérationnel peuvent se traduire par de nouvelles pressions concurrentielles et donner lieu à des risques considérablement différents;
 - *changement de personnel* — le nouveau personnel peut avoir une vision ou une compréhension différente du contrôle interne;
 - *systèmes d'information nouveaux ou mis à niveau* — l'apport de modifications importantes et fréquentes aux systèmes d'information peut modifier les risques liés au contrôle interne;
 - *croissance rapide* — une expansion importante et rapide des activités peut mettre les contrôles à rude épreuve et accroître leur risque de défaillance;
 - *nouvelles technologies* l'intégration de nouvelles technologies dans les processus de production ou les systèmes d'information peut modifier les risques liés au contrôle interne;
 - *nouveaux modèles opérationnels, nouveaux produits ou nouvelles activités* — la pénétration de secteurs ou la conclusion d'opérations dont l'entité a une expérience limitée peut faire naître de nouveaux risques liés au contrôle interne;
 - *restructuration de l'entreprise* — les restructurations peuvent s'accompagner de compressions de personnel et de changements dans la supervision et la séparation des tâches qui sont susceptibles de modifier les risques liés au contrôle interne;
 - *expansion à l'étranger* — l'expansion ou l'acquisition d'activités à l'étranger fait naître des risques nouveaux et souvent exceptionnels qui peuvent affecter le contrôle interne, par exemple des risques additionnels ou différents associés aux opérations en devises;
 - *nouvelles règles comptables* — l'adoption de nouveaux principes comptables ou l'évolution des principes comptables existants peut modifier les risques associés à l'établissement des états financiers.

Système d'information (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière, et communication

5. Un système d'information est constitué d'une infrastructure (composantes matérielles), de logiciels, de personnes, de procédures et de données. De nombreux systèmes d'information font largement appel aux technologies de l'information.
6. Le système d'information pertinent par rapport aux objectifs de l'information financière, qui comprend le système d'information financière, englobe des méthodes et des supports d'enregistrement qui permettent :
 - d'identifier et d'enregistrer toutes les opérations valides;
 - de décrire en temps opportun les opérations avec suffisamment de détails pour qu'elles puissent être classées adéquatement pour les besoins de l'information financière;
 - de mesurer la valeur des opérations de manière à pouvoir traduire leur véritable valeur monétaire dans les états financiers;
 - de déterminer le moment où les opérations ont eu lieu de façon à pouvoir les comptabiliser dans la bonne période comptable;
 - de présenter correctement les opérations et les informations y afférentes dans les états financiers.
7. La qualité de l'information générée par le système se répercute sur la capacité de la direction de prendre des décisions appropriées concernant la gestion et le contrôle des activités de l'entité et de préparer des rapports financiers fiables.
8. La communication, qui implique notamment de faire comprendre les rôles et les responsabilités de chacun en ce qui concerne le contrôle interne sur l'information financière peut prendre la forme de manuels de procédures, de manuels de comptabilité et d'information financière, et de mémorandums de la direction. La communication peut aussi se faire électroniquement ou verbalement, et passer par l'exemplarité des actions de la direction.

Activités de contrôle

9. En général, les activités de contrôle qui peuvent être pertinentes pour l'audit se présentent sous la forme de politiques et de procédures portant sur les éléments suivants :
 - *évaluations des performances* — ces activités de contrôle comprennent les évaluations et les analyses des performances réelles par rapport aux budgets, aux prévisions et aux performances des périodes antérieures. Elles consistent également à établir des relations entre différents ensembles de données (opérationnelles ou financières), à analyser ces relations et à mettre en oeuvre des mesures d'investigation et des mesures correctives, à comparer des données d'origine interne avec des informations d'origine externe et à évaluer les performances par fonction et par activité;
 - *traitement de l'information* — les deux grands groupes d'activités de contrôle sur les systèmes d'information sont les contrôles des applications, qui portent

sur les traitements effectués au moyen d'applications individuelles, et les contrôles généraux informatiques, qui sont des politiques et procédures qui concernent de nombreuses applications et favorisent l'efficacité des contrôles des applications en contribuant à assurer le bon fonctionnement continu des systèmes d'information. Voici des exemples de contrôles des applications : vérification de l'exactitude arithmétique des enregistrements, mise à jour et revue des comptes et des balances, contrôles automatisés tels que les contrôles de validité des données d'entrée et les contrôles de séquence numérique et le suivi manuel des relevés des écarts. Voici des exemples de contrôles généraux informatiques : contrôles sur les modifications des programmes, contrôles d'accès aux programmes et aux données, contrôles sur l'installation de nouvelles versions de logiciels d'application prêts à l'emploi, contrôles sur les logiciels de base qui limitent l'accès aux utilitaires pouvant servir à modifier les données ou documents financiers sans laisser de piste d'audit ou qui surveillent leur utilisation;

- *contrôles physiques* — ces contrôles englobent :
 - o la sécurité physique des actifs, notamment le recours à des mesures de sauvegarde adéquates telles que des installations à accès contrôlé pour protéger les actifs et les documents comptables,
 - o le contrôle de l'accès aux programmes informatiques et aux fichiers de données,
 - o des comptages périodiques et un rapprochement de ces derniers avec les montants figurant dans les états de contrôle (par exemple, comparaison des résultats du comptage de la caisse, des titres de placement et des stocks avec les livres comptables).

La mesure dans laquelle les contrôles physiques visant à prévenir les vols d'actifs sont pertinents pour l'établissement d'états financiers fiables, et donc pour l'audit, dépend des circonstances, notamment de l'importance du risque de détournement associé aux actifs;

- *séparation des tâches* — l'attribution à des personnes différentes des responsabilités relatives à l'autorisation des opérations, à l'enregistrement des opérations et à la garde des actifs vise à réduire les possibilités qu'une même personne puisse commettre et dissimuler des erreurs ou des fraudes dans le cadre normal de ses fonctions.

10. Certaines activités de contrôle peuvent dépendre de l'existence d'une politique appropriée de prise de décision à l'échelon supérieur, établie par la direction ou les responsables de la gouvernance. Ainsi, certaines autorisations peuvent être déléguées dans le cadre de lignes directrices définies, par exemple des critères d'investissement établis par les responsables de la gouvernance; par contre, les opérations inhabituelles telles que les acquisitions et les désinvestissements importants peuvent nécessiter l'approbation spécifique d'un niveau hiérarchique supérieur, et même, dans certains cas, l'approbation des actionnaires.

Suivi des contrôles

11. Une des responsabilités importantes de la direction est de mettre en place et de maintenir un contrôle interne permanent. Le suivi des contrôles par la direction consiste notamment à déterminer s'ils fonctionnent comme prévu et s'ils sont modifiés selon les besoins pour répondre à de nouvelles conditions. Le suivi des contrôles peut comporter des activités telles que l'examen par la direction des rapprochements bancaires pour s'assurer qu'ils sont établis en temps opportun, l'évaluation par les auditeurs internes du respect par le personnel commercial de la politique de l'entité concernant les termes et conditions des contrats de vente, et le suivi par le service juridique du respect de la politique de l'entité en matière d'éthique ou de pratiques commerciales. Le suivi des contrôles a aussi pour but d'assurer que les contrôles continuent de fonctionner efficacement au fil du temps. Par exemple, si la périodicité et l'exactitude des rapprochements bancaires ne font pas l'objet de suivi, il est probable que le personnel cessera de les préparer.
12. Les auditeurs internes ou le personnel exerçant des fonctions similaires peuvent participer au suivi des contrôles de l'entité en procédant à leurs propres évaluations. En général, ils fournissent régulièrement des informations sur le fonctionnement du contrôle interne, et portent une attention considérable à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne. Ils communiquent des informations sur les points forts et les déficiences du contrôle interne et formulent des recommandations en vue de l'amélioration du contrôle interne.
13. Les activités de suivi peuvent comprendre l'utilisation d'informations communiquées par des tiers, qui peuvent révéler l'existence de problèmes ou faire ressortir des aspects à améliorer. Les clients corroborent implicitement les données de facturation en réglant leurs factures ou en les contestant. Par ailleurs, les autorités de réglementation peuvent communiquer avec l'entité au sujet de questions qui influent sur le fonctionnement du contrôle interne, par exemple les communications concernant les examens effectués par les organismes de réglementation du secteur bancaire. La direction peut aussi, dans le cadre de ses activités de suivi, tenir compte des communications des auditeurs externes au sujet du contrôle interne.

Annexe 2

(Réf. : par. A33 et A115)

Circonstances et événements qui peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives

La présente annexe donne des exemples de circonstances et d'événements qui pourraient indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives. Les exemples suivants couvrent un large éventail de circonstances et d'événements, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive :

- activités dans des régions économiquement instables (par exemple, pays dont la monnaie a subi une dévaluation importante ou dont l'économie est fortement inflationniste);
- activités exposées à des marchés volatils (par exemple, marchés à terme);
- activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et très complexe;
- problèmes de continuité de l'exploitation et de liquidité, y compris la perte de clients importants;
- contraction du capital et du crédit;
- changements dans le secteur d'activité de l'entité;
- changements dans la chaîne d'approvisionnement;
- développement ou offre de nouveaux produits ou services, ou orientation vers de nouvelles branches d'activité;
- expansion vers de nouveaux lieux d'implantation;
- changements au sein de l'entité tels que d'importantes acquisitions ou restructurations ou d'autres événements inhabituels;
- vente probable d'entités ou de branches d'activité;
- existence d'alliances et de coentreprises complexes;
- recours à des opérations de financement hors bilan, à des entités ad hoc ou à d'autres mécanismes complexes de financement;
- opérations importantes avec des parties liées;
- manque de personnel possédant les compétences appropriées en comptabilité et en information financière;
- changements dans le personnel clé, y compris le départ de dirigeants importants;
- déficiences du contrôle interne, notamment celles que la direction n'a pas cherché à résoudre;
- manque de cohérence entre la stratégie informatique de l'entité et ses stratégies opérationnelles;
- changements dans l'environnement informatique;
- installation de nouveaux systèmes informatiques importants liés à l'information financière;
- enquêtes sur les activités ou les résultats financiers de l'entité par les autorités de réglementation ou des organismes publics;
- anomalies et erreurs dans le passé ou volume important d'ajustements en fin de période;
- volume important d'opérations non courantes ou non systématiques, notamment des opérations intra-groupe et des opérations générant d'importants montants de produits en fin de période;

- opérations enregistrées en fonction des intentions de la direction (par exemple, refinancement de la dette, actifs destinés à la vente et classement des titres négociables);
- application de nouvelles règles comptables;
- évaluations comptables faisant appel à des processus complexes;
- événements ou opérations pour lesquels il existe une incertitude de mesure, y compris les estimations comptables;
- procès en cours et passifs éventuels (par exemple, garanties après-vente, cautionnements financiers et coûts de dépollution).

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 320**

**Caractère significatif dans la planification et la réalisation
d'un audit**

This International Standard on Auditing (ISA) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d’un audit», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d’un audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit.” Numéro ISBN : 978-1-60815-008-3.

Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009.)

TABLE DES MATIÈRES	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
Exigences	
Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit	10-11
Révision des seuils à mesure que progresse l'audit	12-13
Documentation	14
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Caractère significatif et risque d'audit	A1
Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit	A2-A12
Révision des seuils à mesure que progresse l'audit	A13

La Norme internationale d'audit (ISA) 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit d'états financiers. La norme ISA 450¹

¹ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit».

traite de la façon d'appliquer le concept de caractère significatif pour évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

Caractère significatif dans le contexte d'un audit

2. Les référentiels d'information financière traitent souvent du concept de caractère significatif (ou principe d'importance relative) dans le contexte de la préparation et de la présentation des états financiers. Bien qu'ils puissent expliquer le concept en des termes différents, les référentiels d'information financière précisent généralement :
 - que les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
 - que les jugements portant sur le caractère significatif sont fonction des circonstances, et sont influencés par l'ordre de grandeur ou la nature d'une anomalie ou par une combinaison de ces deux facteurs;
 - que les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe². Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.
3. Lorsque le référentiel d'information financière applicable fournit de telles explications, l'auditeur dispose d'un cadre de référence pour déterminer un seuil de signification aux fins de l'audit. Lorsque le référentiel d'information financière applicable ne traite pas du concept de caractère significatif, les caractéristiques mentionnées au paragraphe 2 servent de cadre de référence à l'auditeur.
4. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers. 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 qu'ils sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable;

² Par exemple, le «Cadre de préparation et de présentation des états financiers» publié par l'International Accounting Standards Board en avril 2001 précise que, dans le cas d'une entité à but lucratif, comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entité, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers.

- b) comprennent que la préparation, la présentation et l'audit des états financiers se font en fonction de seuils de signification;
 - c) sont conscients des incertitudes inhérentes à l'évaluation des éléments dont le montant repose sur des estimations, sur le jugement et sur la prise en compte d'événements futurs;
 - d) prennent des décisions économiques raisonnables en se fondant sur les informations contenues dans les états financiers.
5. L'auditeur applique le concept de caractère significatif aux fins tant de la planification que de la réalisation de l'audit, aux fins de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers, et aux fins de la formation de l'opinion qu'il exprime dans son rapport. (Réf. : par. A1)
6. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur porte des jugements quant à l'ordre de grandeur des anomalies qui seront considérées comme significatives. Ces jugements lui servent de fondement 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;
 - c) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Un seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne constitue pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées seront toujours considérées comme non significatives, individuellement ou collectivement. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même s'il s'agit de montants inférieurs au seuil de signification. Bien qu'il ne soit pas faisable en pratique de concevoir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers, il tient compte non seulement de l'ordre de grandeur de ces anomalies, mais également de leur nature, ainsi que des circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites³.

Date d'entrée en vigueur

7. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

8. L'objectif de l'auditeur est d'appliquer de manière appropriée le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

³ Norme ISA 450, paragraphe A16.

Définition

9. Dans les normes ISA, on entend par «seuil de signification pour les travaux» le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, «seuil de signification pour les travaux» désigne aussi le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir.

Exigences

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

10. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de compte ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, l'auditeur doit aussi déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. (Réf. : par. A2 à A11)
11. L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. (Réf. : par. A12)

Révision des seuils à mesure que progresse 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 certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents. (Réf. : par. A13)
13. Si l'auditeur conclut qu'il convient de revoir à la baisse le seuil de signification déterminé initialement pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), il doit déterminer s'il est nécessaire de revoir le seuil de signification pour les travaux et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont toujours appropriés.

Documentation

14. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit les montants suivants ainsi que les facteurs pris en considération pour les déterminer⁴ :
- a) le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (voir le paragraphe 10);
 - b) le seuil de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir, le cas échéant (voir le paragraphe 10);
 - c) le seuil de signification pour les travaux (voir le paragraphe 11);
 - d) toute révision au cours de l'audit des seuils mentionnés en a), b) et c) (voir les paragraphes 12 et 13).

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Caractère significatif et risque d'audit (Réf. : par. 5)

- A1. L'auditeur qui réalise un audit d'états financiers a pour objectifs généraux : d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent soit de fraudes ou d'erreurs, et, en conséquence, de pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable; de délivrer un rapport sur les états financiers, et de procéder aux communications exigées par les normes ISA, en fonction de ses constatations⁵. L'auditeur obtient cette assurance raisonnable en recueillant des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible⁶. Le risque d'audit s'entend du risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives. Il est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection⁷. Le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération tout au long de l'audit, en particulier :
- a) lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives⁸;
 - b) lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires⁹;

⁴ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

⁵ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 11.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 17.

⁷ Norme ISA 200, alinéa 13 c).

⁸ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

⁹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- c) lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers¹⁰ et de la formation de l'opinion que l'auditeur exprime dans son rapport¹¹.

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 10)

A2. Le législateur et les autorités de réglementation sont souvent les principaux utilisateurs des états financiers des entités du secteur public. Par ailleurs, ces états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que de nature économique. Par conséquent, la détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir) aux fins de l'audit des états financiers d'une entité du secteur public est influencée par les textes légaux et réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'information financière du législateur et du public sur les programmes du secteur public.

Utilisation d'éléments de référence aux fins de la détermination du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (Réf. : par. 10)

- A3. La détermination d'un seuil de signification nécessite l'exercice du jugement professionnel. Dans le cas du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, cette détermination consiste souvent, en un premier temps, à appliquer un pourcentage à un élément de référence choisi. Parmi les facteurs pouvant avoir une incidence sur le choix d'un élément de référence approprié, on trouve les suivants :
- les éléments des états financiers (par exemple les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits, les charges);
 - l'existence ou non de postes sur lesquels les utilisateurs des états financiers de l'entité ont tendance à fixer leur attention (par exemple, pour l'évaluation de la performance financière, les utilisateurs peuvent avoir tendance à se concentrer sur le bénéfice, les produits ou l'actif net);
 - la nature de l'entité, sa position dans son cycle de vie, ainsi que le secteur et l'environnement économique dans lesquels elle exerce ses activités;
 - la structure du capital et les modes de financement de l'entité (par exemple, si l'entité se finance uniquement par emprunt plutôt que par capitaux propres, il se peut que les utilisateurs accordent plus d'importance aux actifs et aux droits sur ces actifs qu'aux bénéfices de l'entité);
 - la volatilité relative de l'élément de référence.
- A4. Parmi les exemples d'éléments de référence pouvant être appropriés, selon les circonstances propres à l'entité, figurent les divers résultats communiqués tels que

¹⁰ Norme ISA 450.

¹¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

- le bénéfice avant impôts, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le total des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est souvent utilisé dans le cas des entités à but lucratif. Lorsque ce bénéfice est volatile, d'autres éléments de référence peuvent convenir davantage, par exemple la marge brute ou le total des produits.
- A5. En ce qui concerne l'élément de référence choisi, les données financières pertinentes comprennent normalement les résultats financiers et les situations financières des périodes antérieures, les résultats financiers et la situation financière pour la partie écoulée de la période en cours ainsi que les budgets ou les prévisions pour la période considérée, ajustés pour tenir compte des changements importants dans la situation de l'entité (par exemple, une acquisition d'entreprise importante) ainsi que des changements pertinents dans les conditions du secteur ou de l'environnement économique dans lequel l'entité exerce ses activités. Par exemple, si l'auditeur commence par déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble par application d'un pourcentage au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies, mais que des circonstances particulières donnent lieu à une diminution ou à une augmentation exceptionnelle de ce bénéfice, l'auditeur peut être amené à conclure qu'il serait préférable de déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble à partir du bénéfice normalisé avant impôts tiré des activités poursuivies, établi en fonction des résultats des périodes antérieures.
- A6. Le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur. Lorsque les états financiers couvrent une période d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois, ce qui est possible dans le cas d'une nouvelle entité ou d'un changement de date de clôture, le seuil de signification est déterminé par rapport aux états financiers établis pour cette période d'une durée différente de douze mois.
- A7. La détermination du pourcentage à appliquer à l'élément de référence choisi nécessite l'exercice du jugement professionnel. Ce pourcentage est en rapport avec l'élément de référence choisi. Ainsi, le pourcentage appliqué au bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies sera normalement supérieur à celui appliqué au total des produits. Par exemple, l'auditeur peut considérer que 5 % du bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est approprié pour une entité à but lucratif dans un secteur de fabrication, mais que 1 % du total des produits ou du total des charges est approprié dans le cas d'une entité sans but lucratif. Toutefois, selon les circonstances, des pourcentages supérieurs ou inférieurs peuvent lui paraître appropriés.
- Considérations propres aux petites entités
- A8. Lorsque le bénéfice avant impôts tiré des activités poursuivies est systématiquement négligeable, comme cela peut arriver dans le cas d'une entreprise dont le propriétaire-dirigeant touche une part considérable du bénéfice avant impôts sous forme de rémunération, un élément de référence tel que le bénéfice avant rémunération et impôts peut s'avérer davantage pertinent.

Considérations propres aux entités du secteur public

A9. Pour l'audit d'une entité du secteur public, le coût total ou le coût net (charges moins produits ou dépenses moins recettes) peuvent être des éléments de référence appropriés pour les activités liées aux programmes. Lorsqu'une entité du secteur public a la garde de biens publics, ces biens peuvent constituer un élément de référence approprié.

Seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir (Réf. : par. 10)

A10. Voici des facteurs pouvant indiquer qu'il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de compte ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci :

- la possibilité que des textes légaux ou réglementaires ou que le référentiel d'information financière applicable influent sur les attentes des utilisateurs concernant l'évaluation de certains éléments ou les informations à fournir à leur sujet (par exemple, les opérations avec des parties liées et la rémunération de la direction et des responsables de la gouvernance);
- les informations qui sont cruciales dans le secteur d'activité de l'entité (par exemple, les coûts de recherche et de développement dans le cas d'une société pharmaceutique);
- la possibilité que l'attention soit polarisée sur un aspect particulier des activités de l'entité présenté séparément dans les états financiers (par exemple, une entreprise nouvellement acquise).

A11. Pour apprécier si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir de la sorte, l'auditeur peut juger utile d'acquérir une compréhension des vues et des attentes des responsables de la gouvernance et de la direction.

Seuil de signification pour les travaux (Réf. : par. 11)

A12. Planifier l'audit à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives, c'est perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives peuvent aboutir à une anomalie significative dans les états financiers et ne laisser aucune marge pour d'éventuelles anomalies non détectées. Un seuil de signification pour les travaux (qui, tel qu'il est défini, peut consister en un ou plusieurs montants) est établi de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. De même, un seuil de signification pour les travaux est établi par rapport au seuil de signification retenu, le cas échéant, pour une certaine catégorie d'opérations, un certain solde de compte ou une certaine information à fournir, de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la

probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information en question excède le seuil de signification retenu pour cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou cette information. La détermination du seuil de signification pour les travaux n'est pas un simple calcul mécanique; elle nécessite l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la compréhension de l'entité qu'a l'auditeur — et qu'il actualise lors de la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques — ainsi que par la nature et l'étendue des anomalies relevées lors des audits antérieurs et, en conséquence, par les attentes de l'auditeur en ce qui concerne les anomalies pour la période considérée.

Révision des seuils à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 12)

- A13. 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 pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) en raison d'un changement de circonstances au cours de l'audit (par exemple, si l'entité a décidé de se départir d'une bonne part de ses activités), de nouvelles informations, ou d'une nouvelle compréhension de l'entité et de ses activités acquise par l'auditeur à la suite de la mise en oeuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, s'il ressort, au cours de l'audit, que les résultats financiers réels seront probablement très différents des résultats financiers attendus qui ont servi à déterminer le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur modifie ce seuil de signification.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 330**

Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

This International Standard on Auditing (ISA) 330, “The Auditor’s responses to Assessed Risks”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 330, «Réponses de l’auditeur à l’évaluation des risques», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 330, “The Auditor’s responses to Assessed Risks” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 330, «Réponses de l’auditeur à l’évaluation des risques» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 330, “The Auditor’s responses to Assessed Risks.” Numéro ISBN : 978-1-60815-006-9.

Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Réponses globales	5
Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions	6-23
Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies	24
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	25-27
Documentation	28-30
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Réponses globales	A1-A3
Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions	A4-A58
Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies	A59
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	A60-A62
Documentation	A63

La Norme internationale d'audit (ISA) 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectuée conformément à la norme ISA 315¹ dans le cadre d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces risques.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «procédure de corroboration», une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les procédures de corroboration comprennent :
 - i) des tests de détail (relatifs à une catégorie d'opérations, à un solde de compte ou à une information fournie),
 - ii) des procédures analytiques de corroboration;
 - b) «test des contrôles», une procédure d'audit conçue pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions.

Exigences

Réponses globales

5. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers. (Réf. : par. A1 à A3)

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

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (Réf. : par. A4 à A8)
7. Pour concevoir les procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre, l'auditeur doit :

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

- a) tenir compte des raisons qui sous-tendent l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information fournie, y compris :
 - i) la probabilité d'anomalies significatives compte tenu des caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations, du solde de compte ou de l'information fournie (c'est-à-dire le risque inhérent),
 - ii) la prise en compte ou non, dans l'évaluation du risque, des contrôles pertinents (c'est-à-dire le risque lié au contrôle), leur prise en compte exigeant l'obtention par l'auditeur d'éléments probants lui permettant de déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (lorsqu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration); (Réf. : par. A9 à A18)
- b) obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé. (Réf. : par. A19)

Test des contrôles

8. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles (c'est-à-dire qu'il a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration);
 - b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. (Réf. : par. A20 à A24)
9. Lors de la conception et de la mise en oeuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit obtenir des éléments probants d'autant plus convaincants qu'il s'appuie sur l'efficacité des contrôles. (Réf. : par. A25)

Nature et étendue des tests des contrôles

10. Lors de la conception et de la mise en oeuvre des tests des contrôles, l'auditeur doit :
- a) mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit en association avec des demandes d'informations afin d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement des contrôles, et notamment :
 - i) la façon dont les contrôles ont été appliqués à des moments pertinents pendant la période auditée,
 - ii) s'ils ont été appliqués systématiquement,
 - iii) par qui ou par quels moyens ils ont été appliqués; (Réf. : par. A26 à A29)
 - b) déterminer si les contrôles à tester sont tributaires d'autres contrôles (contrôles indirects) et, dans l'affirmative, s'il est nécessaire de réunir des éléments

probants attestant l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles indirects.
(Réf. : par. A30 et A31)

Calendrier des tests des contrôles

11. L'auditeur doit tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour le moment précis ou pour l'ensemble de la période où il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, sous réserve des dispositions des paragraphes 12 et 15 ci-dessous, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles. (Réf. : par. A32)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire

12. Si l'auditeur obtient des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles au cours d'une période intermédiaire, il doit :
- a) obtenir des éléments probants concernant tout changement important survenu dans ces contrôles après la période intermédiaire;
 - b) déterminer les éléments probants additionnels à obtenir pour la période restant à couvrir jusqu'à la fin de l'exercice. (Réf. : par. A33 et A34)

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents

13. Pour déterminer s'il est approprié d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles obtenus lors des audits précédents et, lorsque c'est le cas, pour déterminer le délai maximal pouvant s'écouler avant de procéder à un nouveau test sur un contrôle, l'auditeur doit tenir compte des éléments suivants :
- a) l'efficacité des autres éléments du contrôle interne, notamment l'environnement de contrôle, le suivi des contrôles par l'entité et le processus d'évaluation des risques par l'entité;
 - b) les risques découlant des caractéristiques du contrôle considéré, notamment selon qu'il est manuel ou automatisé;
 - c) l'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques;
 - d) l'efficacité du contrôle considéré et son application par l'entité, y compris la nature et l'étendue des écarts constatés dans l'application du contrôle lors des audits précédents, ainsi que les changements de personnel ayant une incidence importante sur l'application du contrôle;
 - e) l'existence ou non d'un risque en raison de l'absence de changement dans le contrôle considéré alors que les circonstances ont changé;
 - f) les risques d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans le contrôle considéré. (Réf. : par. A35)
14. Lorsque l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants obtenus lors d'un audit précédent et concernant l'efficacité du fonctionnement de certains contrôles, il doit établir si ces éléments probants sont toujours pertinents en recueillant des éléments probants attestant si des changements importants sont survenus ou non dans ces contrôles depuis l'audit précédent. Il obtient ces éléments probants au moyen de demandes d'informations en association avec des observations

physiques ou des inspections, afin de confirmer sa compréhension de ces contrôles, et :

- a) lorsque les éléments probants obtenus lors de l'audit précédent ont perdu de leur pertinence sous l'effet des changements survenus, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit en cours; (Réf. : par. A36)
- b) lorsqu'aucun changement n'est survenu, l'auditeur doit tester les contrôles au moins une fois tous les trois audits, mais doit tester une partie des contrôles lors de chaque audit afin d'éviter que tous les contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer soient testés au cours d'un même audit et qu'il s'écoule ensuite deux audits sans aucun test des contrôles. (Réf. : par. A37 à A39)

Contrôles relatifs à des risques importants

15. Si l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des contrôles liés à un risque qu'il a jugé important, il doit tester ces contrôles dans la période sur laquelle porte sa mission.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles

16. Lorsque l'auditeur évalue l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents, il doit apprécier si les anomalies que les procédures de corroboration ont permis de détecter indiquent que les contrôles ne fonctionnent pas efficacement. Le fait que les procédures de corroboration n'aient permis de détecter aucune anomalie ne constitue toutefois pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles liés à l'assertion testée. (Réf. : par. A40)
17. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés, il doit procéder à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles, et il doit déterminer : (Réf. : par. A41)
 - a) si les tests des contrôles effectués fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur les contrôles;
 - b) si des tests additionnels des contrôles sont nécessaires;
 - c) si les risques potentiels d'anomalies exigent la mise en oeuvre de procédures de corroboration.

Procédures de corroboration

18. Indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs. (Réf. : par. A42 à A47)
19. L'auditeur doit se demander s'il convient de mettre en oeuvre des procédures de confirmation externe en tant que procédures de corroboration. (Réf. : par. A48 à A51)

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers

20. Les procédures de corroboration mises en oeuvre par l'auditeur doivent comprendre les procédures suivantes liées au processus de finalisation des états financiers :
- a) vérification de la concordance ou rapprochement des états financiers avec les documents comptables sous-jacents;
 - b) examen des écritures de journal significatives et des autres ajustements effectués lors de la préparation des états financiers. (Réf. : par. A52)

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants

21. Si, lors de son évaluation, l'auditeur a déterminé que le risque d'anomalies significatives au niveau d'une assertion est important, il doit mettre en oeuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement à ce risque. Lorsque l'approche adoptée pour répondre à un risque important se limite à des procédures de corroboration, celles-ci doivent comporter des tests de détail. (Réf. : par. A53)

Calendrier des procédures de corroboration

22. Si des procédures de corroboration sont réalisées à une date intermédiaire, l'auditeur doit, pour couvrir le restant de la période, mettre en oeuvre :
- a) soit des procédures de corroboration en association avec des tests des contrôles,
 - b) soit uniquement des procédures de corroboration complémentaires, s'il juge que cela suffit,
- afin d'avoir une base raisonnable permettant d'extrapoler que les conclusions de l'audit à la date intermédiaire sont toujours valables à la fin de la période. (Réf. : par. A54 à A57)
23. Lorsque l'auditeur détecte à une date intermédiaire des anomalies qu'il n'avait pas anticipées dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier son évaluation du risque concerné ainsi que la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de la période. (Réf. : par. A58)

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies

24. L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est conforme au référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A59)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

25. En se fondant sur les procédures d'audit mises en oeuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. (Réf. : par. A60 et A61)
26. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis. Pour se former une opinion, il doit tenir compte de tous les

- éléments probants pertinents, qu'ils semblent corroborer ou contredire les assertions contenues dans les états financiers. (Réf. : par. A62)
27. Faute d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur une assertion importante contenue dans les états financiers, l'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants complémentaires. S'il n'est pas en mesure de réunir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit² :
- a) les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en oeuvre;
 - b) le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions;
 - c) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement. (Réf. : par. A63)
29. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis lors des audits précédents, il doit consigner dans la documentation de l'audit ses conclusions quant à la fiabilité des contrôles qui ont été testés lors d'un audit précédent.
30. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les états financiers concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Réponses globales (Réf. : par. 5)

- A1. Au titre des réponses globales à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, l'auditeur peut notamment :
- insister auprès de l'équipe d'audit sur la nécessité de garder un esprit critique;
 - affecter à la mission du personnel professionnel plus expérimenté ou possédant des compétences particulières, ou encore faire appel à des experts;
 - renforcer la supervision;
 - introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité lors du choix des procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre;
 - modifier globalement la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit, notamment en mettant en oeuvre des procédures de corroboration à la

² Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire, ou en modifiant la nature des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus convaincants.

- A2. La compréhension qu'a l'auditeur de l'environnement de contrôle influe sur son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et sur les réponses globales qu'il adopte en conséquence de cette évaluation. Un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur de faire davantage confiance au contrôle interne et à la fiabilité des éléments probants d'origine interne, ce qui peut l'amener par exemple à mettre en oeuvre certaines procédures d'audit à une date intermédiaire plutôt qu'à la fin de la période. L'existence de déficiences dans l'environnement de contrôle produit l'effet inverse; par exemple, en réponse à un environnement de contrôle inefficace, l'auditeur peut :
- concentrer davantage les procédures d'audit à la fin de la période plutôt qu'à une date intermédiaire;
 - chercher à obtenir plus d'éléments probants par la mise en oeuvre de procédures de corroboration;
 - augmenter le nombre d'établissements à inclure dans le champ de l'audit.
- A3. Ces considérations jouent donc un rôle important dans le choix d'une stratégie générale par l'auditeur, qui peut par exemple privilégier les procédures de corroboration (stratégie de corroboration) ou une combinaison de tests des contrôles et de procédures de corroboration (stratégie mixte).

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

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit complémentaires (Réf. : par. 6)

- A4. L'évaluation que fait l'auditeur des risques identifiés au niveau des assertions lui fournit une base pour définir la stratégie appropriée à adopter pour la conception et la mise en oeuvre des procédures d'audit complémentaires. Par exemple, l'auditeur peut déterminer :
- a) que seuls des tests des contrôles peuvent constituer une réponse efficace à son évaluation du risque d'anomalies significatives pour une assertion donnée;
 - b) que la mise en oeuvre de procédures de corroboration seulement est appropriée pour des assertions données et, de ce fait, ne pas tenir compte de l'efficacité des contrôles dans son évaluation du risque concerné. Cela peut être le cas lorsque, du fait que les procédures d'évaluation des risques qu'il a mises en oeuvre ne lui ont permis d'identifier aucun contrôle efficace pertinent pour cette assertion, ou du fait qu'il serait inefficace de tester les contrôles, l'auditeur 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 procédures de corroboration à réaliser;
 - c) qu'une stratégie mixte associant tests des contrôles et procédures de corroboration constitue une stratégie efficace.

Néanmoins, ainsi que l'exige le paragraphe 18, indépendamment de la stratégie retenue, l'auditeur conçoit et met en oeuvre des procédures de corroboration pour

- chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs.
- A5. La nature d'une procédure d'audit a trait à son objectif (tests des contrôles ou procédures de corroboration) et à son type (inspection, observation physique, demande d'informations, confirmation, contrôle arithmétique, réexécution ou procédure analytique). La nature des procédures d'audit est de la plus haute importance dans l'élaboration d'une réponse à l'évaluation des risques.
- A6. Le calendrier d'une procédure d'audit a trait au moment de sa mise en oeuvre, ou à la période ou à la date à laquelle se rapportent les éléments probants.
- A7. L'étendue d'une procédure d'audit a trait à l'aspect quantitatif, par exemple la taille d'un échantillon ou le nombre d'observations physiques concernant une activité de contrôle.
- A8. Le fait de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions permet d'établir un lien clair entre les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques.

Réponse à l'évaluation des risques au niveau des assertions (Réf. : alinéa 7 a)

Nature

- A9. L'évaluation des risques faite par l'auditeur peut influencer tant sur les types de procédures d'audit à mettre en oeuvre que sur leur association. Par exemple, lorsqu'il évalue le risque à un niveau élevé, l'auditeur peut se faire confirmer l'exhaustivité des clauses d'un contrat par l'autre partie au contrat, en plus d'inspecter lui-même le document. Par ailleurs, certaines procédures d'audit peuvent convenir davantage à certaines assertions qu'à d'autres. Ainsi, dans le cas des produits, des tests des contrôles peuvent représenter la réponse la plus adaptée à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur l'exhaustivité, tandis que des procédures de corroboration peuvent être la meilleure réponse à l'évaluation d'un risque d'anomalies concernant l'assertion sur la réalité.
- A10. Les raisons qui ont conduit l'auditeur à évaluer un risque comme il l'a fait sont pertinentes pour la détermination de la nature des procédures d'audit. Par exemple, si un niveau de risque est considéré comme faible en raison des caractéristiques particulières d'une catégorie donnée d'opérations, indépendamment des contrôles les concernant, l'auditeur peut décider que la mise en oeuvre de procédures analytiques de corroboration est suffisante pour l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. En revanche, si le niveau de risque est considéré comme faible en raison de certains contrôles internes, et que l'auditeur a l'intention de concevoir des procédures de corroboration sur la base de cette évaluation, il exécute alors des tests de ces contrôles, comme l'exige l'alinéa 8 a). Ce peut être le cas, par exemple, pour une catégorie d'opérations dotées de caractéristiques raisonnablement homogènes, dénuées de complexité et qui sont systématiquement traitées et contrôlées par le système informatique de l'entité.

Calendrier

- A11. L'auditeur peut mettre en oeuvre des tests des contrôles ou des procédures de corroboration à une date intermédiaire ou à la fin de la 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 oeuvre des procédures de corroboration à la fin de la période ou à une date proche de celle-ci plutôt qu'à une date antérieure, ou de mettre en oeuvre des procédures d'audit non annoncées ou inopinées (par exemple, mettre en oeuvre des procédures d'audit dans des établissements sélectionnés sans annonce préalable). De telles décisions sont particulièrement pertinentes lors de la prise en considération des réponses aux risques de fraude. Ainsi, lorsque des risques d'anomalies intentionnelles ou de manipulations ont été identifiés, il peut arriver que l'auditeur conclue que des procédures destinées à étendre jusqu'à la fin de la période les conclusions de ses travaux réalisés à une date intermédiaire ne seraient pas efficaces.
- A12. Inversement, la mise en oeuvre de procédures d'audit avant la fin de la période peut aider l'auditeur à identifier les problèmes importants à un stade préliminaire de l'audit et donc à les résoudre avec l'assistance de la direction ou à mettre au point une stratégie d'audit efficace en réponse à ces problèmes.
- A13. Par ailleurs, certaines procédures d'audit ne sauraient être mises en oeuvre avant la date de clôture, par exemple :
- la vérification de la concordance des états financiers avec les documents comptables;
 - le contrôle des ajustements effectués lors de la préparation des états financiers;
 - les procédures répondant au risque que, à la fin de la période, l'entité ait pu conclure des contrats de vente irréguliers ou que des opérations non finalisées aient été comptabilisées.
- A14. Lorsque l'auditeur s'interroge sur le moment de mettre en oeuvre des procédures d'audit, il tient également compte des facteurs suivants :
- l'environnement de contrôle;
 - le moment où les informations pertinentes sont disponibles (par exemple, certains fichiers informatiques peuvent être ultérieurement écrasés ou l'observation physique de certaines procédures peut n'être possible qu'à des moments particuliers);
 - la nature du risque (par exemple, s'il y a un risque de surévaluation des produits pour satisfaire aux attentes concernant les bénéficiaires, par la création ultérieure de faux contrats de vente, l'auditeur souhaitera peut-être examiner les contrats en cours à la fin de la période);
 - la période ou la date à laquelle se rapportent les éléments probants.

Étendue

- A15. Pour juger de l'étendue à donner à une procédure d'audit, l'auditeur tient compte du seuil de signification, de son évaluation du risque et du niveau d'assurance qu'il souhaite obtenir. Lorsque plusieurs procédures sont exécutées en association en vue d'un seul objectif, l'auditeur s'interroge séparément sur l'étendue de chaque procédure. En général, l'étendue des procédures d'audit sera d'autant plus grande que le risque d'anomalies significatives est élevé. Par exemple, pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, il peut être approprié d'augmenter la taille des échantillons ou de mettre en oeuvre des procédures analytiques de corroboration à un niveau de détail plus poussé. Cela dit, augmenter l'étendue d'une procédure d'audit n'est efficace que si la procédure d'audit est pertinente par rapport au risque considéré.
- A16. L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur peut permettre des tests de plus grande ampleur des opérations automatisées et des fichiers comptables, ce qui peut être utile lorsque l'auditeur décide de modifier l'étendue des tests, par exemple en réponse aux risques d'anomalies significatives résultant de fraudes. Ces techniques peuvent être utilisées pour sélectionner des échantillons d'opérations dans des fichiers électroniques clés, trier des opérations dotées de certaines caractéristiques particulières ou tester une population entière plutôt qu'un échantillon.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A17. Lorsque l'audit porte sur une entité du secteur public, la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires peut être influencée par le mandat d'audit et par l'existence éventuelle d'exigences particulières applicables à la mission.

Considérations propres aux petites entités

- A18. Dans le cas des très petites entités, il peut arriver que les activités de contrôle identifiables par l'auditeur soient rares ou que la mesure dans laquelle leur existence ou leur fonctionnement ont été documentés par l'entité soit limitée. En pareille situation, il se peut qu'il soit plus efficace pour l'auditeur de privilégier les procédures de corroboration dans le choix de ses procédures d'audit complémentaires. Dans de rares cas, par ailleurs, l'absence d'activités ou d'autres éléments de contrôle peut rendre impossible l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.

Risque élevé (Réf. : alinéa 7 b))

- A19. Lorsque, par suite de son évaluation, l'auditeur considère que le risque est élevé et qu'il cherche à obtenir des éléments probants plus convaincants, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents et plus fiables, par exemple en accordant plus d'importance à des éléments émanant de tiers ou à des éléments corroborants provenant de plusieurs sources indépendantes.

Test des contrôles

Conception et mise en oeuvre des tests des contrôles (Réf. : par. 8)

- A20. Seuls sont soumis à des tests les contrôles que l'auditeur juge correctement conçus pour prévenir, ou détecter et corriger, une anomalie significative concernant une assertion. Lorsque des contrôles substantiellement différents ont été appliqués à divers moments de la période auditée, chacun de ces contrôles est pris en considération séparément.
- A21. Il existe une différence entre tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles, d'une part, et comprendre et évaluer leur conception et leur mise en place, d'autre part. Cependant, les mêmes types de procédures sont appliqués dans les deux cas. L'auditeur peut donc juger efficient de procéder simultanément au test de l'efficacité du fonctionnement des contrôles, ainsi qu'à l'évaluation de leur conception et à la vérification de leur mise en place.
- A22. En outre, il peut arriver que, sans avoir été expressément conçues pour tester les contrôles, certaines procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants sur l'efficacité de leur fonctionnement et, partant, servent de tests des contrôles. Par exemple, dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut avoir :
- demandé à la direction des informations sur l'utilisation qu'elle fait des budgets;
 - observé le processus suivi par la direction pour comparer les charges mensuelles budgétées et les charges réelles;
 - examiné les rapports d'analyse des écarts entre les montants budgétés et les montants réels.

Non seulement ces procédures renseignent l'auditeur sur la conception des politiques budgétaires de l'entité et sur la réalité de leur application, mais elles peuvent aussi lui fournir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des politiques budgétaires de l'entité pour ce qui concerne la prévention ou la détection des anomalies significatives dans le classement des charges.

- A23. De plus, l'auditeur peut concevoir un test des contrôles à mettre en oeuvre conjointement avec un test de détail portant sur la même opération. Bien que le test des contrôles n'ait pas le même objectif que le test de détail, la simultanéité d'exécution est possible, et l'on peut alors parler de test à double objectif. Par exemple, l'auditeur peut concevoir un test et en évaluer les résultats dans le cadre de l'examen d'une facture pour, d'une part, déterminer si elle a été approuvée et, d'autre part, obtenir un élément probant corroborant une opération. Pour concevoir un test à double objectif comme pour en évaluer les résultats, l'auditeur considère chaque objectif séparément.

A24. Dans certaines situations, l'auditeur peut conclure à l'impossibilité de concevoir des procédures de corroboration qui soient assez efficaces pour fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions³. Ce peut être le cas lorsqu'une entité dont le fonctionnement est informatisé ne produit ou ne conserve aucune documentation sur ses opérations, si ce n'est dans le système informatique. En pareil cas, l'alinéa 8 b) exige que l'auditeur soumette les contrôles concernés à des tests.

Éléments probants et intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 9)

A25. L'auditeur peut chercher à obtenir un niveau d'assurance plus élevé quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsque sa stratégie consiste principalement à mettre en oeuvre des tests des contrôles, surtout si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés n'est pas possible ou faisable en pratique au moyen de procédures de corroboration seulement.

Nature et étendue des tests des contrôles

Autres procédures d'audit associées aux demandes d'informations (Réf. : alinéa 10 a))

A26. Les demandes d'informations ne permettent pas à elles seules de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En conséquence, d'autres procédures sont mises en oeuvre en association avec elles. À cet égard, l'association de demandes d'informations et de procédures d'inspection ou de réexécution peut fournir un niveau plus élevé d'assurance que l'association de demandes d'informations et de procédures d'observation physique, car celles-ci ne valent que pour le moment où elles sont réalisées.

A27. Le type de procédure requis pour obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement d'un contrôle est fonction de la nature de celui-ci. Par exemple, lorsque l'efficacité du fonctionnement est documentée, l'auditeur peut décider d'inspecter les documents pour obtenir des éléments probants attestant cette efficacité. Il arrive en revanche que certains contrôles ne fassent l'objet d'aucune documentation, du moins pertinente. Par exemple, il se peut que ne soit consigné nulle part le fonctionnement de certains aspects de l'environnement de contrôle, tels que la délégation des pouvoirs et des responsabilités, ou de certains types d'activités de contrôle, telles que celles qui sont exécutées par un ordinateur. En pareille situation, les éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement peuvent être obtenus par des demandes d'informations en association avec d'autres procédures d'audit, comme l'observation ou les techniques d'audit assistées par ordinateur.

Étendue des tests des contrôles

A28. Lorsque des éléments probants plus convaincants sont nécessaires pour pouvoir attester l'efficacité d'un contrôle, il peut être approprié d'augmenter l'étendue des tests sur ce contrôle. Pour déterminer l'étendue des tests des contrôles, outre la mesure dans laquelle il compte s'appuyer sur les contrôles, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

³ Norme ISA 315, paragraphe 30.

- la fréquence de l'exécution du contrôle par l'entité pendant la période;
- la durée, au cours de la période auditée, pour laquelle il s'appuie sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle;
- le taux d'écarts attendu par rapport au contrôle;
- la pertinence et la fiabilité des éléments probants à obtenir concernant l'efficacité du fonctionnement du contrôle au niveau d'une assertion;
- la mesure dans laquelle des éléments probants sont obtenus en testant d'autres contrôles relatifs à l'assertion.

La norme ISA 530⁴ contient des indications complémentaires sur l'étendue à donner aux tests.

A29. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, il se peut qu'il ne soit pas nécessaire d'augmenter l'étendue des tests sur un contrôle automatisé. On peut s'attendre au fonctionnement uniforme d'un contrôle automatisé tant que le programme (y compris les tables, les fichiers et les autres données permanentes utilisés par le programme) n'est pas modifié. Une fois que l'auditeur a déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionne comme prévu (ce qu'il peut faire lors de la mise en place initiale du contrôle ou à toute autre date), il peut envisager d'effectuer des tests pour vérifier que le contrôle continue de fonctionner efficacement. Les tests peuvent notamment consister à vérifier que :

- des modifications ne sont pas apportées au programme sans être soumises à des contrôles appropriés;
- la version autorisée du programme est utilisée pour le traitement des opérations;
- d'autres contrôles généraux pertinents sont efficaces.

Ces tests peuvent aussi consister à vérifier que les programmes n'ont pas subi de modifications, par exemple dans le cas où l'entité utilise des logiciels d'application prêts à l'emploi sans les modifier ni les mettre à jour. Ainsi, l'auditeur peut inspecter les archives du service chargé de la sécurité informatique pour obtenir des éléments probants montrant qu'aucun accès non autorisé n'a eu lieu pendant la période considérée.

Tests des contrôles indirects (Réf. : alinéa 10 b))

A30. Dans certaines situations, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement de contrôles indirects. Par exemple, lorsque l'auditeur décide de tester la revue faite par un utilisateur des relevés des écarts correspondant à des dépassements de la limite de crédit autorisée par client, cette revue de l'utilisateur et le suivi qui en découle constituent le contrôle directement pertinent pour l'auditeur. Les contrôles portant sur l'exactitude des informations contenues dans les relevés (par exemple, les contrôles généraux auxquels sont soumis les systèmes informatiques) sont qualifiés de contrôles «indirects».

⁴ Norme ISA 530, «Sondages en audit».

A31. En raison de l'uniformité inhérente au traitement informatique, les éléments probants concernant la mise en place d'un contrôle d'application automatisé, considérés conjointement avec les éléments probants obtenus sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux de l'entité (en particulier, les contrôles sur les modifications de programmes), peuvent aussi fournir des éléments probants substantiels quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle d'application en question.

Calendrier des tests des contrôles

Période pour laquelle l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur les contrôles (Réf. : par. 11)

A32. Il peut arriver que des éléments probants qui se rapportent uniquement à un moment précis soient suffisants pour satisfaire à l'objectif de l'auditeur, par exemple dans le cas d'un test des contrôles portant sur la prise d'inventaire physique de fin de période. Si, en revanche, l'auditeur entend s'appuyer sur un contrôle pour l'ensemble d'une période donnée, il convient qu'il mette en oeuvre des tests lui permettant d'obtenir des éléments probants attestant l'efficacité du fonctionnement du contrôle à des moments pertinents pendant cette période. Ces tests peuvent notamment porter sur le suivi que fait l'entité de ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours d'une période intermédiaire (Réf. : alinéa 12 b))

A33. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à obtenir sur le fonctionnement des contrôles en place pendant la période restant à couvrir après une période intermédiaire, il y a les suivants :

- l'importance des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, selon l'évaluation de l'auditeur;
- les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qu'ils ont subis depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus ou le personnel;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a obtenu des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
- la durée de la période restant à couvrir;
- la mesure dans laquelle l'auditeur a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires en raison de la confiance qu'il accorde aux contrôles;
- l'environnement de contrôle.

A34. Pour obtenir ces éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi que fait l'entité sur ses propres contrôles.

Utilisation d'éléments probants recueillis au cours des audits précédents (Réf. : par. 13)

A35. Dans certains cas, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents. Par exemple,

lors d'un audit précédent, l'auditeur peut avoir déterminé qu'un contrôle automatisé fonctionnait comme prévu. Il peut alors recueillir des éléments probants qui lui permettent de déterminer si le contrôle en question a fait l'objet de modifications affectant l'efficacité continue de son fonctionnement, par exemple par des demandes d'informations auprès de la direction et par l'inspection des journaux des interventions indiquant les contrôles qui ont été modifiés. La prise en considération des éléments probants portant sur ces modifications peut entraîner soit une augmentation, soit une diminution, des éléments probants à obtenir pendant la période en cours relativement à l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Contrôles modifiés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 a))

A36. Il peut arriver que des changements réduisent la pertinence des éléments probants obtenus lors des audits précédents au point de leur faire perdre toute utilité pour l'audit en cours. Par exemple, s'il est peu probable que des modifications apportées à un système pour lui faire produire un nouveau type de rapport utilisable par l'entité réduisent la pertinence des éléments probants recueillis lors d'un audit précédent, en revanche, une modification du système qui implique que des données soient désormais cumulées ou calculées différemment en réduit la pertinence.

Contrôles inchangés depuis les audits précédents (Réf. : alinéa 14 b))

A37. La décision de l'auditeur de s'appuyer ou non sur des éléments probants obtenus lors d'audits précédents pour des contrôles qui :

a) d'une part, n'ont subi aucun changement depuis les derniers tests auxquels ils ont été soumis,

b) d'autre part, n'ont pas pour effet d'atténuer un risque important, relève du jugement professionnel. Par ailleurs, la durée du délai que l'auditeur peut laisser s'écouler avant de retester ces contrôles relève également du jugement professionnel, sous réserve que chaque contrôle soit testé au moins une fois tous les trois audits, ainsi que l'exige l'alinéa 14 b).

A38. En général, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, ou plus l'auditeur s'appuie sur les contrôles, plus il est probable que le délai avant un nouveau test sera court, à supposer que le contrôle ne soit pas soumis à un test lors de chaque audit. Les facteurs susceptibles d'avoir pour effet de réduire ce délai ou de conduire l'auditeur à ne pas s'appuyer du tout sur les éléments probants obtenus lors des audits précédents sont notamment :

- un environnement de contrôle déficient;
- un suivi déficient des contrôles;
- l'importance de l'intervention humaine dans le fonctionnement des contrôles concernés;
- l'importance de l'incidence des changements de personnel sur le fonctionnement des contrôles;

- les changements de circonstances qui appellent une modification des contrôles;
- des contrôles informatiques généraux qui sont déficients.

A39. Lorsqu'il existe un certain nombre de contrôles pour lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents, le fait de tester certains de ces contrôles au cours de chaque audit fournit à l'auditeur des informations confirmant l'efficacité continue de l'environnement de contrôle. Cela aide l'auditeur à décider s'il convient ou non de s'appuyer sur des éléments probants obtenus lors des audits précédents.

Évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : par. 16 et 17)

A40. La détection d'une anomalie significative par les procédures de l'auditeur constitue une indication forte d'une déficience importante du contrôle interne.

A41. Le concept de l'efficacité du fonctionnement des contrôles n'exclut pas la possibilité d'écarts dans la façon dont les contrôles sont appliqués par l'entité. Ces écarts par rapport aux contrôles prescrits peuvent être causés par des facteurs tels que des changements dans le personnel clé, des fluctuations saisonnières importantes du volume d'opérations ou des erreurs humaines. Le taux d'écart relevé, et plus précisément la mesure dans laquelle il excède le taux d'écart attendu, peut indiquer qu'il n'y a pas lieu de penser que le contrôle concerné soit suffisant pour ramener le risque au niveau des assertions à celui évalué par l'auditeur.

Procédures de corroboration (Réf. : par. 18)

A42. Le paragraphe 18 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en oeuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de compte et chaque information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs, et ce, indépendamment de son évaluation du risque d'anomalies significatives. Cette exigence reflète le fait : a) que l'évaluation du risque par l'auditeur est affaire de jugement et ne permet pas nécessairement d'identifier tous les risques d'anomalies significatives, et b) qu'il existe des limites inhérentes au contrôle interne, notamment la possibilité de son contournement par la direction.

Nature et étendue des procédures de corroboration

A43. Selon le cas, l'auditeur peut déterminer :

- que la mise en oeuvre de procédures analytiques de corroboration sera suffisante à elle seule pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. C'est le cas, par exemple, lorsque l'évaluation du risque faite par l'auditeur est étayée par des éléments probants obtenus au moyen de tests des contrôles;
- que seuls des tests de détail conviennent;
- que la meilleure réponse à l'évaluation du risque consiste à associer des procédures analytiques de corroboration à des tests de détail.

A44. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil

- du temps. La norme ISA 520⁵ définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en oeuvre de procédures analytiques au cours d'un audit.
- A45. La conception des tests de détail est influencée par la nature du risque et celle de l'assertion. Par exemple, les tests de détail relatifs aux assertions sur l'existence ou sur la réalité peuvent impliquer de sélectionner des éléments dans un poste des états financiers et d'obtenir des éléments probants les concernant. En revanche, les tests de détail relatifs à l'assertion sur l'exhaustivité peuvent consister à sélectionner des éléments que devrait normalement contenir un poste des états financiers et à vérifier si ces éléments s'y trouvent effectivement.
- A46. Étant donné que l'évaluation du risque d'anomalies significatives tient compte du contrôle interne, il se peut qu'il faille augmenter l'étendue des procédures de corroboration lorsque les résultats des tests des contrôles ne sont pas satisfaisants. Cela dit, augmenter ainsi l'étendue d'une procédure d'audit n'est approprié que si cette dernière est pertinente par rapport au risque considéré.
- A47. Lors de la conception des tests de détail, l'étendue des tests est souvent envisagée en termes de taille de l'échantillon. Toutefois, d'autres considérations sont également pertinentes; on peut notamment se demander s'il ne serait pas plus efficace d'avoir recours à un autre mode de sélection d'éléments à des fins de tests. Voir la norme ISA 530⁶ 500.

Détermination de la nécessité de mettre en oeuvre des procédures de confirmation externe (Réf. : par. 19)

- A48. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à des soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation externe des termes d'accords, de contrats ou d'opérations que l'entité a conclus avec des tiers. Les confirmations externes peuvent également être utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions. Par exemple, une demande peut viser spécifiquement à faire confirmer l'absence d'un «accord parallèle» qui pourrait être pertinent en ce qui concerne l'assertion relative à la séparation des périodes pour la comptabilisation des produits de l'entité. Les procédures de confirmation externe peuvent aussi fournir des éléments probants pertinents, dans le cadre des réponses de l'auditeur à son évaluation des risques d'anomalies significatives, à l'égard par exemple :
- des soldes de comptes bancaires et d'autres informations concernant les relations avec les banques;
 - des soldes et conditions des comptes clients;
 - des stocks détenus par des tiers soit en entrepôt de douane en attente de traitement, soit en consignation;

⁵ Norme ISA 520, «Procédures analytiques».

⁶ Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphe 10.

- des titres de propriété déposés en garde ou en nantissement auprès d'avocats ou d'établissements financiers;
 - des valeurs mobilières sous la garde de tiers, ou achetées de courtiers en valeurs mobilières mais non encore livrées à la date de clôture;
 - des montants dus à des prêteurs, y compris les modalités de remboursement pertinentes et les clauses restrictives;
 - des soldes et conditions des comptes fournisseurs.
- A49. Les confirmations externes peuvent fournir des éléments probants pertinents à l'égard de certaines assertions, mais des éléments probants moins pertinents dans le cas d'autres assertions. Par exemple, elles fournissent des éléments probants moins pertinents en ce qui concerne la recouvrabilité des soldes de comptes clients qu'en ce qui concerne leur existence.
- A50. L'auditeur peut déterminer que les procédures de confirmation externe mises en oeuvre dans un but donné procurent l'occasion d'obtenir des éléments probants sur d'autres questions. Par exemple, les demandes de confirmation portant sur des soldes de comptes bancaires comportent souvent des demandes d'informations pertinentes pour d'autres assertions contenues dans les états financiers. De telles considérations peuvent influencer sur la décision de l'auditeur de mettre en oeuvre ou non des procédures de confirmation externe.
- A51. Voici d'autres facteurs qui peuvent aider l'auditeur à déterminer si des procédures de confirmation externe doivent être mises en oeuvre en tant que procédures de corroboration :
- la connaissance qu'a le tiers de l'objet de la demande de confirmation — il se peut que les réponses soient plus fiables si la personne qui répond au nom du tiers a une connaissance suffisante de l'information à confirmer;
 - la capacité et la volonté de répondre du tiers visé. Il se peut par exemple que le tiers :
 - o refuse d'assumer la responsabilité liée à la réponse à une demande de confirmation,
 - o considère que le processus de réponse est trop coûteux ou prend trop de temps,
 - o craigne de voir sa responsabilité éventuellement engagée du fait de sa réponse,
 - o comptabilise les opérations dans des monnaies différentes,
 - o exerce ses activités dans un environnement où le fait de répondre à des demandes de confirmation ne constitue pas un aspect important des activités courantes.
- En pareil cas, il se peut que les tiers ne répondent pas, répondent à la légère ou tentent de limiter la confiance à accorder à la réponse;
- l'objectivité du tiers – si le tiers est une partie liée à l'entité, il se peut que les réponses aux demandes de confirmation soient moins fiables.

Procédures de corroboration liées au processus de finalisation des états financiers (Réf. : alinéa 20 b))

A52. La nature ainsi que l'étendue de la vérification, par l'auditeur, des écritures de journal et des autres ajustements sont fonction de la nature et de la complexité du processus d'information financière de l'entité et des risques d'anomalies significatives y afférents.

Procédures de corroboration en réponse aux risques importants (Réf. : par. 21)

A53. Le paragraphe 21 de la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il mette en oeuvre des procédures de corroboration répondant spécifiquement aux risques qu'il a définis comme étant importants. Les éléments probants obtenus sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers compétents peuvent contribuer à l'obtention des éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Par exemple, si l'auditeur constate que la direction subit des pressions pour atteindre les résultats attendus, il peut y avoir un risque qu'elle gonfle le chiffre d'affaires en comptabilisant indûment des produits dont la comptabilisation n'est pas permise en raison des modalités des contrats de vente ou en facturant des ventes avant l'expédition. En pareil cas, l'auditeur peut, par exemple, concevoir des procédures de confirmation externe pour faire confirmer non seulement les soldes de compte, mais aussi les termes des contrats de vente, y compris la date, les conditions de reprise éventuelle de la marchandise et les modalités de livraison. De plus, il peut juger efficace de compléter ces procédures de confirmation externe par des demandes d'informations auprès du personnel non financier de l'entité afin de vérifier si les termes des contrats de vente ou les modalités de livraison n'auraient pas été modifiés.

Calendrier des procédures de corroboration (Réf. : par. 22 et 23)

A54. Dans la plupart des cas, il y a peu ou pas d'éléments probants obtenus par la mise en oeuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent qui demeurent pertinents pour la période considérée. Il existe toutefois des exceptions. Ainsi, un avis juridique obtenu lors d'un audit précédent au sujet d'une structure de titrisation qui n'a subi aucune modification depuis peut être encore pertinent pour la période considérée. Dans de tels cas, il peut être approprié d'utiliser des éléments probants obtenus par la mise en oeuvre de procédures de corroboration lors d'un audit précédent, pourvu que ni les éléments probants ni leur objet n'aient fondamentalement changé et que des procédures d'audit aient été mises en oeuvre pour la période considérée de manière à établir que ces éléments probants n'ont rien perdu de leur pertinence.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'une période intermédiaire (Réf. : par. 22)

A55. Dans certains cas, l'auditeur peut juger efficace de mettre en oeuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire et d'effectuer une comparaison et un rapprochement des informations sur les soldes de clôture avec les informations correspondantes recueillies à la date intermédiaire afin :

- a) d'identifier les montants qui paraissent inhabituels;
 - b) de procéder à des investigations sur ces montants;
 - c) de procéder, pour le restant de l'exercice, à des procédures analytiques de corroboration ou à des tests de détail.
- A56. Lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures de corroboration à une date intermédiaire, sans en réaliser d'autres à une date ultérieure, il s'expose à un risque accru de ne pas détecter des anomalies pouvant exister à la fin de l'exercice. Ce risque est d'autant plus grand que la partie de l'exercice restant à couvrir est longue. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de mettre en oeuvre ou non des procédures de corroboration 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 oeuvre des procédures d'audit;
 - le but de la procédure de corroboration;
 - l'évaluation du risque d'anomalies significatives;
 - la nature de la catégorie d'opérations ou du solde de compte et les assertions sous-jacentes;
 - la possibilité, pour l'auditeur, de mettre en oeuvre, pour le restant de l'exercice, des procédures de corroboration appropriées ou des procédures de corroboration associées à des tests des contrôles, afin de réduire le risque de non-détection d'anomalies existant à la fin de l'exercice.
- A57. Les facteurs suivants, entre autres, peuvent influencer sur la décision de mettre en oeuvre des procédures analytiques de corroboration pour la période comprise entre la date intermédiaire et la fin de l'exercice :
- le caractère raisonnablement prévisible ou non des données de clôture des catégories d'opérations ou des soldes de comptes concernés pour ce qui est de leur montant, de leur importance relative et des éléments qui les composent;
 - le caractère approprié ou non des procédures de l'entité pour l'analyse et l'ajustement de ces catégories d'opérations ou soldes de comptes à des dates intermédiaires ainsi que de ses procédures de séparation des exercices;
 - la fourniture ou non, par le système pertinent pour l'information financière, d'informations suffisantes sur les soldes de clôture et les opérations réalisées pendant le restant de l'exercice pour permettre de procéder à des investigations sur :
 - a) les opérations ou les écritures inhabituelles importantes (y compris celles intervenues à la fin de l'exercice ou à une date qui en est proche),
 - b) les autres causes de variations importantes, ou les variations prévues qui ne se sont pas produites,
 - c) les changements dans la composition des catégories d'opérations ou des soldes de comptes.

Anomalies détectées à une date intermédiaire (Réf. : par. 23)

A58. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de modifier la nature, le calendrier ou l'étendue prévus des procédures de corroboration couvrant le restant de l'exercice parce qu'il a détecté des anomalies inattendues à une date intermédiaire, il peut notamment étendre ou répéter à la fin de l'exercice les procédures mises en oeuvre à la date intermédiaire.

Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies (Réf. : par. 24)

A59. Évaluer la présentation des états financiers dans leur ensemble, y compris les informations fournies, revient à se demander si la présentation de chacun des états financiers traduit le classement et la description appropriés des divers éléments de l'information financière tout en respectant la forme, la disposition et le contenu attendus des états financiers et des notes annexes. Sont visés, par exemple, la terminologie employée, la quantité de détails fournis, le classement des éléments dans les états financiers et les modes de détermination des montants présentés.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus (Réf. : par. 25 à 27)

A60. Un audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures prévues. Il peut prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- il peut arriver que l'étendue des anomalies détectées à l'occasion de la mise en oeuvre de procédures de corroboration amène l'auditeur à modifier son évaluation du risque et indique une déficience importante du contrôle interne;
- l'auditeur peut découvrir des cas de non-concordance dans les documents comptables ou constater que certaines pièces justificatives sont manquantes ou contradictoires;
- la mise en oeuvre de procédures analytiques à l'étape de la revue d'ensemble de l'audit peut révéler l'existence d'un risque d'anomalies significatives passé jusque-là inaperçu.

En pareil cas, l'auditeur peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques relative à l'ensemble ou à une partie des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies et des assertions sous-jacentes. La norme ISA 315 donne de plus amples indications sur la révision de l'évaluation des risques par l'auditeur⁷.

A61. L'auditeur ne peut présumer qu'un cas de fraude ou d'erreur est un fait isolé. C'est pourquoi, pour déterminer si son évaluation demeure valable ou non, il importe qu'il tienne compte des répercussions de la détection d'une anomalie sur son évaluation des risques d'anomalies significatives.

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 31.

- A62. Le jugement de l'auditeur quant au caractère suffisant et approprié des éléments probants est influencé notamment par les facteurs suivants :
- l'importance d'une anomalie potentielle dans une assertion et la probabilité que, seule ou cumulée avec d'autres, elle ait une incidence significative sur les états financiers;
 - l'efficacité des dispositions prises et des contrôles mis en place par la direction 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 oeuvre, selon notamment qu'elles ont permis de mettre en lumière ou non des cas précis de fraude ou d'erreur;
 - la source et la fiabilité des informations disponibles;
 - le caractère convaincant des éléments probants;
 - la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.

Documentation (Réf. : par. 28)

- A63. La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel et varient selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et techniques d'audit employées.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 402**

**Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel
à une société de services**

This International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 402, «Facteurs à considérer pour l’audit d’entités faisant appel à une société de services», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 402, «Facteurs à considérer pour l’audit d’entités faisant appel à une société de services» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization.” Numéro ISBN : 978-1-60815-009-0.

Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-5
Date d'entrée en vigueur	6
Objectifs	7
Définitions	8
Exigences	
Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne	9-14
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	15-17
Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services	18
Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services	19
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice	20-22
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne	A1-A23
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	A24-A39
Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services	A40
Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services	A41
Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice	A42-A44

La Norme internationale d'audit (ISA) 402, «Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque l'entité auditée (l'entité utilisatrice) a recours à une ou plusieurs sociétés de services. Plus spécifiquement, elle fournit des précisions sur la façon dont l'auditeur de l'entité utilisatrice applique la norme ISA 315¹ et la norme ISA 330² pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice, ainsi que des aspects de son contrôle interne pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à ces risques.
2. De nombreuses entités confient certains aspects de leurs activités à des sociétés dont les prestations de services vont de l'exécution d'une tâche spécifique sous la direction de l'entité à la prise en charge complète d'unités ou de fonctions de l'entité, telle la fonction de conformité fiscale. Beaucoup de services fournis par ces sociétés sont indispensables au fonctionnement de l'entité, mais ils ne sont pas tous pertinents pour l'audit.
3. Les prestations d'une société de services sont pertinentes pour l'audit des états financiers d'une entité utilisatrice lorsque les prestations fournies, ainsi que les contrôles exercés sur celles-ci, font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière. Bien qu'il y ait de bonnes chances que la plupart des contrôles de la société de services aient rapport à l'information financière, il se peut que d'autres contrôles soient pertinents pour l'audit, notamment ceux mis en place pour la sauvegarde des actifs. Les prestations fournies par la société de services font partie du système d'information de l'entité utilisatrice (y compris les processus opérationnels connexes) pertinent pour l'information financière si elles concernent l'un quelconque des éléments suivants :
 - a) les catégories d'opérations conclues dans le cadre des activités de l'entité utilisatrice qui sont importantes par rapport aux états financiers de celle-ci;
 - b) les procédures suivies, tant dans les systèmes informatisés que dans les systèmes manuels, pour le déclenchement, l'enregistrement, le traitement, la correction au besoin, le report au grand livre général et la communication dans les états financiers des opérations de l'entité utilisatrice;
 - c) les documents comptables connexes, sur support électronique ou papier, les informations justificatives et les comptes spécifiques des états financiers de

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- l'entité utilisatrice qui servent au déclenchement, à l'enregistrement, au traitement et à la communication des opérations de l'entité utilisatrice, ce qui comprend la correction des informations erronées et la manière dont les informations sont reportées au grand livre général;
- d) la façon dont le système d'information de l'entité utilisatrice saisit les événements et situations, autres que les opérations, qui ont de l'importance pour les états financiers;
 - e) le processus d'information financière utilisé pour préparer les états financiers de l'entité utilisatrice, y compris les estimations comptables importantes et les informations importantes à fournir;
 - f) les contrôles afférents aux écritures de journal, y compris les écritures non courantes servant à constater les opérations ou ajustements non récurrents ou inhabituels.
4. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de l'entité utilisatrice relativement aux prestations fournies par une société de services dépendent de la nature de ces prestations et de leur importance pour l'entité utilisatrice, ainsi que de leur pertinence pour l'audit.
5. La présente norme ISA ne s'applique pas aux prestations d'un établissement financier qui se limitent au traitement d'opérations de l'entité expressément autorisées par elle dans un compte de l'entité à cet établissement financier, par exemple le traitement par une banque des opérations d'un compte chèque ou l'exécution d'ordres par un courtier en valeurs mobilières. 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 sociétés de personnes, des sociétés par actions ou des coentreprises, lorsque ces participations sont comptabilisées et que les informations y afférentes sont communiquées à leurs détenteurs.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur d'une entité utilisatrice qui fait appel aux prestations d'une société de services sont :
- a) d'acquérir une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services ainsi que de leur effet sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives;
 - b) de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques.

Définitions

8. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice», les contrôles dont la société de services suppose, lors de la conception de ses prestations, qu'ils seront mis en place par les entités utilisatrices et qui, s'ils sont nécessaires pour atteindre des objectifs de contrôle, sont identifiés dans la description de son système;
 - b) «rapport sur la description et la conception des contrôles de la société de services (appelé "rapport de type 1" dans la présente norme ISA)», un rapport qui comprend :
 - i) une description, établie par la direction de la société de services, du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants conçus et mis en place à une date déterminée,
 - ii) un rapport de l'auditeur de la société de services, dont l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable, qui contient l'opinion de l'auditeur de la société de services sur la description du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants ainsi que sur l'adéquation de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs de contrôle décrits;
 - c) «rapport sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services (appelé "rapport de type 2" dans la présente norme ISA)», un rapport qui comprend :
 - i) une description, établie par la direction de la société de services, du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants, de leur conception et de leur mise en place à une date déterminée ou tout au long d'une période déterminée, ainsi que, dans certains cas, de l'efficacité de leur fonctionnement tout au long d'une période déterminée,
 - ii) un rapport de l'auditeur de la société de services, dont l'objectif est de fournir un niveau d'assurance raisonnable, qui contient :
 - a. l'opinion de l'auditeur sur la description du système de la société de services, de ses objectifs de contrôle et de ses contrôles correspondants, sur l'adéquation de la conception des contrôles pour atteindre les objectifs de contrôle décrits, ainsi que sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles,
 - b. une description des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services et leurs résultats;
 - d) «auditeur de la société de services», l'auditeur qui, à la demande de la société de services, fournit un rapport de certification sur les contrôles de celle-ci;
 - e) «société de services», une tierce organisation (ou une subdivision d'une tierce organisation) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations qui font partie

intégrante du système d'information de ces entités pertinent pour l'information financière;

- f) «système de la société de services», les politiques et procédures conçues, mises en place et maintenues par la société de services pour la prestation, aux entités utilisatrices, des services couverts par le rapport de l'auditeur de la société de services;
- g) «sous-traitant de la société de services», une société de services à laquelle une autre société de services délègue le soin d'effectuer certaines des prestations qui sont fournies aux entités utilisatrices et qui font partie intégrante du système d'information de ces entités pertinent pour l'information financière;
- h) «auditeur de l'entité utilisatrice», l'auditeur qui audite les états financiers de l'entité utilisatrice et délivre un rapport sur ceux-ci;
- i) «entité utilisatrice», l'entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet de l'audit.

Exigences

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

- 9. Pour acquérir une compréhension de l'entité utilisatrice conformément à la norme ISA 315³, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit acquérir une compréhension de la façon dont celle-ci a recours aux prestations de la société de services dans le cadre de son fonctionnement, en prenant notamment connaissance : (Réf. : par. A1 et A2)
 - a) de la nature des prestations fournies par la société de services et de leur importance pour l'entité utilisatrice, y compris leur incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice; (Réf. : par. A3 à A5)
 - b) de la nature et du caractère significatif des opérations traitées par la société de services ou des comptes ou processus d'information financière affectés par les prestations qu'elle fournit; (Réf. : par. A6)
 - c) du degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice; (Réf. : par. A7)
 - d) de la nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services, y compris les conditions contractuelles pertinentes pour les prestations fournies par la société de services. (Réf. : par. A8 à A11)
- 10. Pour acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit conformément à la norme ISA 315⁴, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer la conception et la mise en place des contrôles pertinents au sein de l'entité utilisatrice qui ont rapport aux prestations fournies par la société de services, y compris ceux auxquels sont soumises les opérations traitées par la société de services. (Réf. : par. A12 à A14)

³ Norme ISA 315, paragraphe 11.

⁴ Norme ISA 315, paragraphe 12.

11. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit déterminer s'il a acquis une compréhension de la nature et de l'importance des prestations fournies par la société de services et de leur incidence sur les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit qui soit suffisante pour pouvoir servir de base à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
12. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante auprès de l'entité utilisatrice, il doit acquérir cette compréhension en mettant en oeuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :
 - a) obtenir un rapport de type 1 ou de type 2, s'il y en a un de disponible;
 - b) contacter la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin d'obtenir certaines informations précises;
 - c) visiter la société de services et mettre en oeuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur ses contrôles pertinents;
 - d) faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en oeuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. (Réf. : par. A15 à A20)

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice

13. Pour déterminer 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 s'assurer :
 - a) de la compétence professionnelle de l'auditeur de la société de services et de son indépendance par rapport à celle-ci;
 - b) du caractère adéquat des normes selon lesquelles le rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré. (Réf. : par. A21)
14. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 1 ou de type 2 à titre d'éléments probants pour étayer sa compréhension de la conception et de la mise en place des contrôles de la société de services, il doit :
 - a) évaluer si la description et la conception des contrôles de la société de services se rapportent à une date, ou couvrent une période, qui est appropriée au regard de ses besoins;
 - b) évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants fournis par le rapport pour permettre de comprendre les aspects du contrôle interne de l'entité utilisatrice pertinents pour l'audit;
 - c) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents dans le cas de l'entité utilisatrice et, si oui, vérifier si celle-ci a conçu et mis en place ces contrôles. (Réf. : par. A22 et A23)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

15. Pour répondre à son évaluation des risques conformément à la norme ISA 330, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

- a) déterminer si les documents comptables détenus par l'entité utilisatrice contiennent des éléments probants suffisants et appropriés sur les assertions pertinentes des états financiers;

et, dans la négative,

- b) mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ou faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette ces procédures en oeuvre pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A24 à A28)

Tests des contrôles

16. Lorsque son évaluation des risques repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit obtenir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles en mettant en oeuvre une ou plusieurs des procédures suivantes :

- a) obtenir un rapport de type 2, s'il y en a un de disponible;
- b) effectuer des tests appropriés des contrôles au sein de la société de services;
- c) faire appel à un autre auditeur afin qu'il effectue des tests des contrôles pour lui au sein de la société de services. (Réf. : par. A29 et A30)

Utilisation d'un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement

17. Si, conformément à l'alinéa 16 a), l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit d'utiliser un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant du fonctionnement efficace des contrôles 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 du fonctionnement des contrôles pour étayer son évaluation des risques. Pour ce faire, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit :

- a) évaluer si la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services se rapportent à une date, ou couvrent une période, qui est appropriée au regard de ses besoins;
- b) déterminer si les contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice identifiés par la société de services sont pertinents dans le cas de l'entité utilisatrice et, si oui, vérifier si celle-ci a conçu et mis en place ces contrôles, puis, lorsque c'est le cas, tester l'efficacité de leur fonctionnement;
- c) évaluer le caractère adéquat de la durée de la période couverte par les tests des contrôles et le temps écoulé depuis l'exécution de ces tests;
- d) évaluer si les tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services ainsi que les résultats de ces tests, selon la description donnée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, sont pertinents pour les assertions énoncées dans les états financiers de l'entité utilisatrice et fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer l'évaluation des risques de l'auditeur de l'entité utilisatrice. (Réf. : par. A31 à A39)

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services

18. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit 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 ces prestations sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, il doit soumettre les prestations fournies par le sous-traitant de la société de services aux exigences de la présente norme ISA. (Réf. : par. A40)

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services

19. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit demander à la direction de l'entité utilisatrice si la société de services lui a fait part, ou si l'entité utilisatrice a autrement pris connaissance, de cas de fraude, de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou d'anomalies non corrigées affectant les états financiers de l'entité utilisatrice. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit évaluer l'incidence de tels cas sur la nature, le calendrier et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires, y compris sur ses conclusions et son rapport. (Réf. : par. A41)

Rapport de l'auditeur de l'entité utilisatrice

20. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément à la norme ISA 705⁵ lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice. (Réf : par. A42)
21. L'auditeur de l'entité utilisatrice ne doit pas faire mention des travaux de l'auditeur de la société de services dans un rapport où il exprime une opinion d'audit non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne l'opinion d'audit. (Réf : par. A43)
22. Si la mention des travaux de l'auditeur de la société de services est utile pour permettre de comprendre une opinion modifiée exprimée par l'auditeur de l'entité utilisatrice, celui-ci doit préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa propre responsabilité pour ce qui concerne cette opinion. (Réf. : par. A44)

⁵ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 6.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

Sources d'informations (Réf. : par. 9)

- A1. Des informations sur la nature des prestations fournies par une société de services peuvent provenir d'une grande variété de sources telles que :
- manuels d'utilisation;
 - descriptions générales des systèmes;
 - guides techniques;
 - contrat ou accord sur les niveaux de services conclu entre l'entité utilisatrice et la société de services;
 - rapports sur les contrôles de la société de services émanant de la société de services, des auditeurs internes ou des autorités de réglementation;
 - rapports produits par l'auditeur de la société de services, et lettres de recommandations adressées à la direction, le cas échéant.
- A2. Les connaissances acquises par l'expérience de l'auditeur de l'entité utilisatrice auprès de la société de services, par exemple dans le cadre d'autres missions d'audit, peuvent être utiles pour comprendre la nature des prestations fournies par la société de services. Ces connaissances peuvent être particulièrement utiles lorsque les prestations de la société de services et ses contrôles sur ces prestations sont largement standardisés.

Nature des prestations fournies par la société de services (Réf. : alinéa 9 a))

- A3. Une entité utilisatrice peut faire appel à une société de services, par exemple une société qui traite des opérations et tient la comptabilité de ces opérations, ou qui enregistre des opérations et traite les données connexes. Les sociétés qui fournissent de tels services comprennent, par exemple, les services de fiducie des banques qui placent et gèrent des actifs pour des régimes d'avantages sociaux d'employés ou pour d'autres clients, les institutions de crédit hypothécaire qui gèrent des prêts hypothécaires pour le compte de tiers et les fournisseurs d'applications hébergées qui offrent des progiciels et un environnement technologique permettant aux clients de traiter des opérations financières et commerciales.
- A4. Les prestations de sociétés de services pertinentes pour l'audit comprennent, entre autres :
- la tenue des documents comptables de l'entité utilisatrice;
 - la gestion d'actifs;
 - le déclenchement, l'enregistrement ou le traitement d'opérations à titre de mandataire de l'entité utilisatrice.

Considérations propres aux petites entités

A5. Les petites entités peuvent avoir recours à des services externes de tenue de livres, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple, le paiement des charges sociales) et de la tenue de la comptabilité à la préparation des états financiers. Le fait de faire appel à une telle société de services pour la préparation de ses états financiers ne dégage pas la direction de la petite entité et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance de leurs responsabilités pour les états financiers⁶.

Nature et caractère significatif des opérations traitées par la société de services (Réf. : alinéa 9 b))

A6. Une société de services peut établir des politiques et procédures qui ont une incidence sur le contrôle interne de l'entité utilisatrice. Ces politiques et procédures sont, du moins en partie, physiquement et opérationnellement distinctes de celles de l'entité utilisatrice. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend de la nature des prestations fournies par la société de services, notamment la nature et le caractère significatif des opérations qu'elle traite pour l'entité utilisatrice. Dans certains cas, les opérations traitées et les comptes affectés par la société de services peuvent ne pas paraître significatifs par rapport aux états financiers de l'entité utilisatrice, mais la nature des opérations traitées peut être importante et il se peut que l'auditeur de l'entité utilisatrice détermine qu'une compréhension des contrôles de la société de services est nécessaire dans les circonstances.

Degré d'interaction entre les activités de la société de services et celles de l'entité utilisatrice (Réf. : alinéa 9 c))

A7. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice dépend également du degré d'interaction entre ses activités et celles de l'entité utilisatrice. Le degré d'interaction s'entend de la mesure dans laquelle une entité utilisatrice a la possibilité, et décide, de mettre en place des contrôles efficaces sur les opérations traitées par la société de services. Par exemple, il existe un degré d'interaction élevé entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services lorsque l'entité utilisatrice autorise les opérations et la société de services traite les opérations et les comptabilise. Dans ces circonstances, il peut être faisable en pratique pour l'entité utilisatrice de mettre en place des contrôles efficaces sur ces opérations. Toutefois, lorsque la société de services procède au déclenchement ou à l'enregistrement initial des opérations de l'entité utilisatrice, les traite et les comptabilise, il existe un degré d'interaction moins élevé entre les deux entités. Dans ces circonstances, l'entité utilisatrice peut se trouver dans l'impossibilité de mettre en place des contrôles efficaces sur ces opérations, ou décider de ne pas mettre de tels contrôles en place, et s'appuyer sur les contrôles de la société de services.

⁶ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphes 4, A2 et A3.

Nature des relations entre l'entité utilisatrice et la société de services (Réf. : alinéa 9 d))

A8. Le contrat ou accord sur les niveaux de services conclu entre l'entité utilisatrice et la société de services peut prévoir des points tels que les suivants :

- les informations à fournir à l'entité utilisatrice et les responsabilités quant au déclenchement des opérations liées aux activités prises en charge par la société de services;
- l'application des exigences des autorités de réglementation concernant les types de documents à établir et à tenir à jour, ou l'accès à ces documents;
- l'indemnisation, si indemnisation il y a, à verser à l'entité utilisatrice en cas de manquement aux obligations de la société de services;
- si la société de services fournira un rapport sur ses contrôles et, dans l'affirmative, s'il s'agira d'un rapport de type 1 ou de type 2;
- si l'auditeur de l'entité utilisatrice a droit d'accès aux documents comptables de l'entité utilisatrice établis et tenus à jour par la société de services et à d'autres informations requises pour la réalisation de l'audit;
- la possibilité ou non d'une communication directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services.

A9. Il existe une relation directe entre la société de services et l'entité utilisatrice et entre la société de services et l'auditeur de la société de services. Toutefois, ces relations ne créent pas nécessairement de relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services. En l'absence de relation directe entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services, les communications entre les deux se font généralement par l'entremise de l'entité utilisatrice et de la société de services. Une relation directe peut également être créée entre l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services, compte tenu des règles de déontologie et des obligations de confidentialité pertinentes. Par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut faire appel à l'auditeur de la société de services afin qu'il mette en oeuvre pour lui des procédures telles que :

- a) des tests des contrôles de la société de services;
- b) des procédures de corroboration sur les opérations et les soldes des états financiers de la société utilisatrice comptabilisés par la société de services.

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Les auditeurs d'entités du secteur public ont généralement des droits d'accès étendus établis par la législation. Toutefois, il arrive que ces droits d'accès ne puissent être exercés, par exemple lorsque la société de services est située dans un autre pays. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité du secteur public pourrait devoir acquérir une compréhension de la législation de cet autre pays afin de déterminer si des droits d'accès appropriés peuvent être obtenus. Il peut également obtenir, ou demander à l'entité utilisatrice d'incorporer, des droits d'accès dans les dispositions contractuelles conclues entre l'entité utilisatrice et la société de services.

A11. Les auditeurs d'entités du secteur public peuvent également faire appel à un autre auditeur afin qu'il effectue pour eux des tests des contrôles ou des procédures de corroboration afin de confirmer la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Compréhension des contrôles liés aux prestations fournies par la société de services
(Réf. : par. 10)

A12. L'entité utilisatrice peut établir, sur les prestations de la société de services, des contrôles qui peuvent être testés par l'auditeur de l'entité utilisatrice et lui permettre de conclure au fonctionnement efficace des contrôles pour tout ou partie des assertions correspondantes, indépendamment des contrôles en place au sein de la société de services. Par exemple, lorsqu'une entité utilisatrice a recours à une société de services pour le traitement de la paie, elle peut soumettre la transmission et la réception des données de paie à des contrôles susceptibles de prévenir ou de détecter les anomalies significatives. Ces contrôles peuvent consister :

- à comparer les données soumises à la société de services avec les rapports d'information remis par la société de services après le traitement de ces données;
- à refaire les calculs d'un échantillon des montants liés à la paie afin d'en contrôler l'exactitude et de vérifier le caractère raisonnable du montant total de la paie.

A13. En pareil cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut effectuer des tests des contrôles de l'entité utilisatrice sur le traitement de la paie qui lui permettraient de conclure au fonctionnement efficace de ces contrôles pour les assertions liées aux opérations de la paie.

A14. Comme l'indique la norme ISA 315⁷, pour certains risques, il se peut que l'auditeur de l'entité utilisatrice juge qu'il n'est pas possible ou faisable en pratique d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au moyen de procédures de corroboration seulement. De tels risques peuvent être liés à l'enregistrement inexact ou erroné de catégories courantes et importantes d'opérations et de soldes de comptes, dont les caractéristiques permettent souvent un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle. Ces caractéristiques de traitement automatisé peuvent être particulièrement présentes lorsque l'entité utilisatrice fait appel à des sociétés de services. Dans un tel cas, les contrôles de l'entité utilisatrice à l'égard de ces risques sont pertinents pour l'audit, et l'auditeur de l'entité utilisatrice doit donc en acquérir une compréhension et les évaluer, conformément aux paragraphes 9 et 10 de la présente norme ISA.

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 30.

Procédures complémentaires lorsqu'une compréhension suffisante ne peut être acquise auprès de l'entité utilisatrice (Réf. par. 12)

- A15. Les facteurs suivants peuvent influencer l'auditeur de l'entité utilisatrice lorsqu'il a à décider quelle procédure ou quelle combinaison de procédures, parmi celles définies au paragraphe 12, il doit mettre en oeuvre afin d'obtenir les informations nécessaires pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux prestations fournies à l'entité utilisatrice par la société de services :
- la taille de l'entité utilisatrice et celle de la société de services;
 - la complexité des opérations de l'entité utilisatrice et celle des prestations fournies par la société de services;
 - le lieu géographique de la société de services (par exemple, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut décider de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en oeuvre pour lui des procédures au sein de la société de services, si cette dernière se trouve dans un lieu éloigné);
 - la probabilité que la ou les procédures fournissent à l'auditeur de l'entité utilisatrice des éléments probants suffisants et appropriés;
 - la nature de la relation entre l'entité utilisatrice et la société de services.
- A16. Une société de services peut faire appel à un auditeur afin qu'il fasse rapport sur la description et la conception de ses contrôles (rapport de type 1) ou sur la description, la conception et l'efficacité du fonctionnement de ses contrôles (rapport de type 2). Les rapports de type 1 ou de type 2 peuvent être délivrés en application de la norme internationale relative aux missions d'assurance 3402 (International Standard for Assurance Engagements (ISAE) 3402)⁸ ou d'autres normes émanant d'un organisme de normalisation autorisé ou reconnu (qui peut nommer les rapports autrement, par exemple des rapports de type A ou de type B).
- A17. La disponibilité d'un rapport de type 1 ou de type 2 dépendra généralement de l'inclusion ou non, dans le contrat conclu entre la société de services et l'entité utilisatrice, d'une disposition prévoyant la remise d'un tel rapport par la société de services. Une société de services peut également décider, pour des raisons pratiques, de volontairement fournir un rapport de type 1 ou de type 2 aux entités utilisatrices. Toutefois, dans certains cas, il peut arriver que les entités utilisatrices ne reçoivent aucun rapport de type 1 ou de type 2.
- A18. Il se peut, dans certains cas, qu'une entité utilisatrice confie une ou plusieurs unités ou fonctions importantes, notamment l'ensemble de ses fonctions de planification et de conformité fiscales, ou de finance et de comptabilité, ou encore de contrôle financier, à une ou plusieurs sociétés de services. Lorsqu'aucun rapport sur les contrôles de la société de services n'est disponible dans de telles

⁸ Norme en projet ISAE 3402, «Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organization».

- circonstances, une visite de la société de services pourrait être la procédure la plus efficace pour permettre à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une compréhension des contrôles de la société de services, car il est probable qu'il y aura alors une interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services.
- A19. Il est possible de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en oeuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. Lorsqu'un rapport de type 1 ou de type 2 a été délivré, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut charger l'auditeur de la société de services de mettre en oeuvre ces procédures, puisque ce dernier est déjà en relation avec la société de services. Les indications de la norme ISA 600⁹ peuvent se révéler utiles pour l'auditeur de l'entité utilisatrice qui utilise les travaux d'un autre auditeur, car elles traitent de la connaissance de l'autre auditeur (notamment en ce qui a trait à son indépendance et à sa compétence professionnelle), de l'intervention dans les travaux de l'autre auditeur en ce qui concerne la planification de la nature, de l'étendue et du calendrier de ces travaux et de l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.
- A20. Une entité utilisatrice peut faire appel à une société de services qui, à son tour, fait appel à un sous-traitant pour assurer certaines des prestations fournies à l'entité utilisatrice et faisant partie du système d'information de l'entité utilisatrice pertinent pour l'information financière. Le sous-traitant de la société de services peut être une entité distincte de la société de services ou être lié à celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir à tenir compte des contrôles du sous-traitant de la société de services. Lorsqu'il est fait appel à un ou plusieurs sous-traitants, l'interaction entre les activités de l'entité utilisatrice et celles de la société de services s'étend à l'interaction entre l'entité utilisatrice, la société de services et les sous-traitants de celle-ci. Le degré de cette interaction, ainsi que la nature et le caractère significatif ou non des opérations traitées par la société de services et ses sous-traitants constituent les principaux facteurs que l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre en considération dans sa détermination de l'importance des contrôles de la société de services et des sous-traitants de la société de services pour ceux de l'entité utilisatrice.

⁹ Le paragraphe 2 de la norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», indique que : «La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe.» Voir aussi le paragraphe 19 de la norme ISA 600.

Utilisation d'un rapport de type 1 ou de type 2 pour étayer la compréhension de la société de services acquise par l'auditeur de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 13 et 14)

A21. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut présenter des demandes d'informations sur l'auditeur de la société de services auprès du corps professionnel dont l'auditeur de la société de services est membre ou auprès d'autres professionnels et chercher à savoir s'il est soumis à la surveillance d'une autorité de réglementation. Il se peut que l'auditeur de la société de services exerce ses activités dans un pays où des normes différentes s'appliquent aux rapports sur les contrôles d'une société de services, et l'auditeur de l'entité utilisatrice peut alors obtenir de l'information sur les normes suivies par l'auditeur de la société de services auprès de l'organisme de normalisation compétent.

A22. Le rapport de type 1 ou de type 2 ainsi que les informations sur l'entité utilisatrice peuvent aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir :

- a) une compréhension des aspects des contrôles de la société de services qui peuvent avoir une incidence sur le traitement des opérations de l'entité utilisatrice, y compris le recours à des sous-traitants par la société de services;
- b) une compréhension du flux des opérations importantes au sein de la société de services pour déterminer les étapes du cheminement des opérations susceptibles d'entraîner des anomalies significatives dans les états financiers de l'entité utilisatrice;
- c) une compréhension des objectifs de contrôle de la société de services qui sont pertinents au regard des assertions contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice;
- d) une compréhension des contrôles de la société de services permettant de déterminer s'ils sont conçus et mis en place de manière à prévenir ou à détecter les erreurs de traitement susceptibles d'entraîner 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 compréhension suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Un rapport de type 1 ne fournit toutefois aucun élément probant quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents.

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 couverte par les états financiers de l'entité utilisatrice faisant l'objet de l'audit, peut néanmoins aider l'auditeur de l'entité utilisatrice à acquérir une compréhension préliminaire des contrôles mis en place dans la société de services, si le rapport est complété par des informations supplémentaires à jour provenant d'autres sources. Si la description des contrôles de la société de services se rapporte à une date ou couvre une période qui précède le début de la période faisant l'objet de l'audit, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut mettre en oeuvre des procédures en vue d'actualiser les informations contenues dans le rapport de type 1 ou de type 2, par exemple :

- en s'entretenant des changements survenus au sein de la société de services avec le personnel de l'entité utilisatrice bien placé pour être au courant de tels changements;
- en passant en revue la documentation et la correspondance les plus récentes en provenance de la société de services;
- en s'entretenant des changements avec le personnel de la société de services.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 15)

- A24. L'augmentation ou non du risque d'anomalies significatives pour l'entité utilisatrice du fait du recours à une société de services dépend de la nature des prestations fournies et des contrôles sur ces prestations. Dans certains cas, le recours à une société de services peut réduire le risque d'anomalies significatives, particulièrement si l'entité utilisatrice ne possède pas elle-même l'expertise requise pour réaliser certaines activités, par exemple le déclenchement, le traitement et l'enregistrement des opérations, ou ne dispose pas des ressources adéquates (par exemple, un système informatique).
- A25. Lorsqu'une société de services assure la tenue de parties significatives des documents comptables de l'entité utilisatrice, l'auditeur de cette dernière pourrait avoir besoin d'accéder directement à ces documents afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant au fonctionnement des contrôles sur les documents ou d'obtenir une corroboration des opérations et des soldes qui y sont inscrits, ou les deux. Un tel accès peut impliquer l'inspection physique des documents dans les locaux de la société de services ou la consultation des documents sur support électronique depuis les locaux de l'entité utilisatrice ou ailleurs, ou les deux. Lorsque l'accès direct se fait électroniquement, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut de ce fait obtenir des éléments probants quant au caractère adéquat des contrôles de la société de services sur l'exactitude et l'intégrité des données de l'entité utilisatrice dont est chargée la société de services.
- A26. Pour déterminer la nature et l'étendue des éléments probants à obtenir relativement aux soldes qui représentent des actifs détenus ou des opérations prises en charge par la société de services pour le compte de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut envisager de mettre en oeuvre les procédures suivantes :
- a) inspecter les livres et autres documents détenus par l'entité utilisatrice : la fiabilité de cette source d'éléments probants est fonction de la nature et de l'étendue des documents comptables et des pièces justificatives détenus par l'entité utilisatrice. Dans certains cas, l'entité utilisatrice pourrait ne pas procéder à la tenue d'une comptabilité détaillée ou de pièces justificatives concernant les opérations particulières réalisées pour son compte;
 - b) inspecter les livres et autres documents détenus par la société de services : l'accès de l'auditeur de l'entité utilisatrice aux documents de la société de services peut être prévu dans les accords contractuels conclus entre l'entité utilisatrice et la société de services. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut

également demander à un autre auditeur d'obtenir en son nom l'accès aux documents 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 à jour une comptabilité autonome des soldes et opérations, une confirmation de la société de services corroborant les documents comptables de l'entité utilisatrice peut fournir des éléments probants fiables quant à l'existence des opérations et actifs concernés. Par exemple, lorsqu'il est fait appel à plusieurs sociétés de services, comme un gestionnaire de portefeuille et un dépositaire, et que ces sociétés de services tiennent une comptabilité autonome, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut obtenir confirmation des soldes auprès de ces sociétés et comparer les informations recueillies avec les documents comptables autonomes de l'entité utilisatrice.

Si l'entité utilisatrice ne tient pas une comptabilité autonome, l'information obtenue dans les confirmations de la société de services n'est qu'un énoncé du contenu des documents comptables tenus par la société de services. Par conséquent, ces confirmations ne constituent pas à elles seules des éléments probants fiables. Dans ce cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'interroger sur l'existence éventuelle d'une autre source indépendante d'éléments probants;

- d) mettre en oeuvre des procédures analytiques portant sur la comptabilité tenue par l'entité utilisatrice ou sur les rapports reçus de la société de services : l'efficacité des procédures analytiques variera probablement selon les assertions, et sera fonction de l'étendue et du niveau de détail des informations disponibles.

A27. Un autre auditeur peut mettre en oeuvre des procédures de la nature des procédures de corroboration pour répondre aux besoins des auditeurs des entités utilisatrices. La mission de l'autre auditeur peut alors comporter la mise en oeuvre de procédures convenues entre l'entité utilisatrice et son auditeur et la société de services et son auditeur. Les constatations découlant des procédures mises en oeuvre par l'autre auditeur sont passées en revue par l'auditeur de l'entité utilisatrice afin de déterminer si elles constituent des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, il peut arriver que l'auditeur de la société de services soit tenu par les pouvoirs publics ou des accords contractuels de mettre en oeuvre des procédures particulières de la nature des procédures de corroboration. Les résultats de l'application des procédures exigées aux opérations et aux soldes traités par la société de services peuvent être retenus par l'auditeur de l'entité utilisatrice parmi les éléments probants nécessaires pour étayer son opinion d'audit. Dans ces circonstances, il pourrait être approprié pour l'auditeur de l'entité utilisatrice et l'auditeur de la société de services de s'entendre, avant la mise en oeuvre de ces procédures, sur la documentation de l'audit ou sur l'accès à cette documentation qui seront fournis à l'auditeur de l'entité utilisatrice.

A28. Dans certaines circonstances, en particulier lorsqu'une entité utilisatrice confie une partie ou la totalité de sa fonction de trésorerie à une société de services, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut se trouver dans une situation où une partie importante des éléments probants réside dans la société de services. Des procédures de corroboration pourraient devoir être mises en oeuvre dans la société de services par l'auditeur de l'entité utilisatrice ou par un autre auditeur en son nom. L'auditeur de la société de services peut préparer un rapport de type 2 et, en plus, mettre en oeuvre des procédures de corroboration pour l'auditeur de l'entité utilisatrice. L'intervention d'un autre auditeur ne modifie en rien la responsabilité de l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, afin de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus et s'il doit mettre en oeuvre des procédures de corroboration complémentaires, l'auditeur de l'entité utilisatrice doit prendre en considération sa propre intervention dans la direction, la supervision et la réalisation des procédures de corroboration mises en oeuvre par l'autre auditeur, ou les éléments probants concernant la direction, la supervision et la mise en oeuvre de ces procédures.

Tests des contrôles (Réf. : par. 16)

A29. La norme ISA 330¹⁰ exige de l'auditeur de l'entité utilisatrice qu'il conçoive et mette en oeuvre des tests sur les contrôles pertinents de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement dans certaines circonstances. Dans le cas d'une société de services, cette exigence s'applique :

- a) lorsque l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur de l'entité utilisatrice repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services (autrement dit, l'auditeur de l'entité utilisatrice a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles de la société de services lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de corroboration);
- b) lorsque les procédures de corroboration ne permettent pas, à elles seules ou combinées avec des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles de l'entité utilisatrice, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.

A30. En l'absence de rapport de type 2, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services prépare 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 oeuvre des procédures au sein de la société de services pour tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles. L'auditeur de l'entité utilisatrice peut également

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphe 8.

visiter la société de services et effectuer les tests des contrôles pertinents si la société de services y consent. Dans son évaluation des risques, l'auditeur de l'entité utilisatrice tient compte des éléments probants fournis tant par les travaux de l'autre auditeur que par les procédures qu'il a lui-même mises en oeuvre.

Utilisation d'un rapport de type 2 à titre d'éléments probants attestant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement (Réf. : par. 17)

- A31. Étant donné qu'un rapport de type 2 peut viser à répondre aux besoins de différents auditeurs d'entités utilisatrices, les tests des contrôles et les résultats de ces tests décrits dans le rapport de l'auditeur de la société de services pourraient ne pas être pertinents pour certaines assertions importantes contenues dans les états financiers de l'entité utilisatrice. Les tests des contrôles et les résultats de ces tests qui sont pertinents sont évalués afin de s'assurer que le rapport de l'auditeur de la société de services fournit des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour étayer l'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice. À cet égard, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut prendre en considération les facteurs suivants :
- a) la période couverte par les tests des contrôles et le temps écoulé depuis la réalisation des tests des contrôles;
 - b) l'étendue des travaux de l'auditeur de la société de services, les prestations et les processus couverts, les contrôles testés et les tests effectués, et le lien entre les contrôles testés et les contrôles de l'entité utilisatrice;
 - c) les résultats des tests des contrôles et l'opinion de l'auditeur de la société de services sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- A32. Pour certaines assertions, plus la période couverte par un test particulier est courte et plus le temps écoulé depuis l'application du test est grand, moins le test fournira d'éléments probants. En comparant la période couverte par le rapport de type 2 avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de celle-ci peut conclure que le rapport de type 2 fournit moins d'éléments probants s'il y a peu de chevauchement entre la période couverte par le rapport et la période pour laquelle l'auditeur de l'entité utilisatrice prévoit s'appuyer sur le rapport. Lorsque c'est le cas, un rapport de type 2 couvrant la période précédente ou subséquente pourrait fournir des éléments probants additionnels. Dans d'autres cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut juger nécessaire d'effectuer, ou de demander à un autre auditeur d'effectuer pour lui, des tests des contrôles au sein de la société de services afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.
- A33. Il peut également être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne des éléments probants additionnels sur les changements importants apportés aux contrôles pertinents de la société de services en dehors de la période couverte par le rapport de type 2 ou qu'il détermine des procédures d'audit supplémentaires à mettre en oeuvre. Parmi les facteurs pertinents pour la détermination des éléments probants additionnels à recueillir sur les contrôles de la société de services qui

- fonctionnaient en dehors de la période couverte par le rapport de l'auditeur de la société de services, il y a les suivants :
- l'importance de l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions;
 - les contrôles spécifiques qui ont été testés pendant la période intermédiaire, et les changements importants qui leur ont été apportés depuis, y compris les changements intervenus dans le système d'information, les processus et le personnel;
 - la mesure dans laquelle ont été obtenus des éléments probants quant 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 a l'intention de réduire les procédures de corroboration complémentaires, compte tenu du niveau de confiance placé dans les contrôles;
 - l'efficacité de l'environnement de contrôle et du suivi des contrôles de l'entité utilisatrice.
- A34. Pour obtenir des éléments probants additionnels, l'auditeur peut par exemple étendre les tests des contrôles sur la période restant à couvrir ou tester le suivi des contrôles qu'exerce l'entité utilisatrice.
- A35. Lorsque la période couverte par les tests de l'auditeur de la société de services ne coïncide aucunement avec la période d'information financière de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice ne pourra s'appuyer sur ces tests pour conclure au fonctionnement efficace des contrôles de l'entité utilisatrice étant donné qu'ils ne fournissent aucun élément probant quant à l'efficacité des contrôles pour la période visée par l'audit, à moins que d'autres procédures ne soient mises en oeuvre.
- A36. Dans certaines circonstances, une prestation fournie par une société de services peut être conçue en supposant que certains contrôles seront mis en oeuvre par l'entité utilisatrice. Par exemple, une prestation peut être conçue en supposant que l'entité utilisatrice aura mis en place des contrôles pour l'autorisation des opérations avant qu'elles ne soient transmises pour traitement à la société de services. Dans une telle situation, la description des contrôles de la société de services peut inclure une description des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice. L'auditeur de l'entité utilisatrice s'interroge alors sur la pertinence des contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice par rapport à la prestation fournie à l'entité utilisatrice.
- A37. Si l'auditeur de l'entité utilisatrice est d'avis que le rapport de l'auditeur de la société de services ne fournit peut-être pas d'éléments probants suffisants et appropriés, par exemple si ce rapport ne contient pas la description des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services ni les résultats de ces tests, il peut compléter sa compréhension des procédures et des conclusions de l'auditeur de la société de services en communiquant avec la société de services

par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander un entretien avec l'auditeur de la société de services sur l'étendue et les résultats des travaux de celui-ci. Par ailleurs, si l'auditeur de l'entité utilisatrice le considère comme nécessaire, il peut communiquer avec la société de services, par l'entremise de l'entité utilisatrice, afin de demander que l'auditeur de la société de services mette en oeuvre certaines procédures au sein de la société de services. Autrement, l'auditeur de l'entité utilisatrice, ou un autre auditeur à sa demande, peut mettre en oeuvre ces procédures.

- A38. Le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services fait état des résultats des tests, y compris des écarts et des autres informations qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les conclusions de l'auditeur de l'entité utilisatrice. Les écarts constatés par l'auditeur de la société de services ou l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services ne signifient pas nécessairement que le rapport en question ne sera pas utile dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice pour l'appréciation du risque d'anomalies significatives. Les écarts et le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de type 2 de l'auditeur de la société de services sont plutôt pris en considération dans l'appréciation, par l'auditeur de l'entité utilisatrice, des tests des contrôles effectués par l'auditeur de la société de services. Dans le cadre de cette prise en considération, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut s'entretenir des écarts et du fondement de l'opinion modifiée avec l'auditeur de la société de services. Une telle communication n'est toutefois possible que si l'entité utilisatrice en obtient l'approbation préalable de la société de services.

Communication des déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit

- A39. L'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu de communiquer par écrit et en temps opportun à la direction et aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes relevées au cours de l'audit¹¹. L'auditeur de l'entité utilisatrice doit également communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui sont suffisamment préoccupantes, selon son jugement professionnel, pour nécessiter l'attention de la direction¹². Les questions que l'auditeur de l'entité utilisatrice peut relever au cours de l'audit et souhaiter communiquer à la direction et aux responsables de la gouvernance de l'entité utilisatrice comprennent :
- tout suivi des contrôles qui pourrait être mis en place par l'entité utilisatrice, y compris ceux identifiés par suite de l'obtention d'un rapport de type 1 ou de type 2;

¹¹ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», paragraphes 9 et 10.

¹² Norme ISA 265, paragraphe 10.

- les cas où un rapport de type 1 ou de type 2 fait état de contrôles complémentaires de l'entité utilisatrice qui n'ont pas été mis en place par celle-ci;
- les contrôles qui pourraient être nécessaires au sein de la société de services mais qui ne semblent pas avoir été mis en place ou qui ne sont pas expressément couverts par un rapport de type 2.

Rapports de type 1 et de type 2 qui excluent les prestations d'un sous-traitant de la société de services (Réf. : 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 méthodes d'établissement du rapport sont respectivement appelées «méthode d'inclusion» et «méthode d'exclusion». Si le rapport de type 1 ou de type 2 exclut les contrôles du sous-traitant de la société de services, et que les prestations fournies par ce sous-traitant sont pertinentes pour l'audit des états financiers de l'entité utilisatrice, l'auditeur de l'entité utilisatrice est tenu d'appliquer les exigences de la présente norme ISA en ce qui concerne le sous-traitant de la société de services. La nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de l'entité utilisatrice relativement aux prestations fournies par un sous-traitant de la société de services dépendent de la nature et de l'importance de ces prestations pour l'entité utilisatrice et de leur pertinence pour l'audit. L'application des exigences du paragraphe 9 aide l'auditeur de l'entité utilisatrice à déterminer l'incidence des prestations du sous-traitant de la société de services et la nature et l'étendue des travaux à effectuer.

Fraude, non-conformité aux textes légaux et réglementaires et anomalies non corrigées ayant rapport aux activités de la société de services (Réf. : par. 19)

A41. Une société de services peut être tenue, selon les modalités du contrat conclu avec les entités utilisatrices, d'informer les entités utilisatrices concernées de tout cas de fraude, de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ou d'anomalies non corrigées imputables à la direction ou au personnel de la société de services. Comme l'exige le paragraphe 19, l'auditeur de l'entité utilisatrice demande à la direction de l'entité utilisatrice si la société de services l'a informée de l'existence de tels problèmes et, le cas échéant, évalue si les problèmes signalés ont une incidence sur la nature, le calendrier d'application et l'étendue de ses procédures d'audit complémentaires. Dans certains cas, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir besoin d'informations supplémentaires pour procéder à cette évaluation et peut demander à l'entité utilisatrice de communiquer avec la société de services pour obtenir ces informations.

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

A42. Lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les prestations fournies par la société de services qui sont pertinentes pour l'audit des états financiers de

l'entité utilisatrice, il y a limitation de l'étendue des travaux d'audit. Cette situation peut survenir :

- lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice n'est pas en mesure d'acquérir une compréhension suffisante des prestations fournies par la société de services et ne dispose d'aucune base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives;
- lorsque l'évaluation des risques par l'auditeur de l'entité utilisatrice repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles de la société de services, et qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles;
- lorsque seuls les documents comptables détenus par la société de services contiennent des éléments probants suffisants et appropriés, et que l'auditeur de l'entité utilisatrice ne peut obtenir un accès direct à ces documents.

La question de savoir si l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion avec réserve ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion dans son rapport dépend de ses conclusions quant au caractère significatif ou généralisé des incidences possibles sur les états financiers.

Mention des travaux de l'auditeur de la société de services (Réf. : par. 21 et 22)

- A43. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent obliger l'auditeur de l'entité utilisatrice à faire mention des travaux de l'auditeur de la société de services dans son rapport, par exemple pour répondre au besoin de transparence dans le secteur public. Il peut alors être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne le consentement préalable de l'auditeur de la société de services.
- A44. Le fait qu'une entité utilisatrice fait appel à une société de services ne modifie en rien la responsabilité qu'imposent les normes ISA à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés afin de disposer d'une base raisonnable pour étayer son opinion. Par conséquent, l'auditeur de l'entité utilisatrice n'indique pas que le rapport de l'auditeur de la société de services sert de fondement partiel à l'opinion qu'il exprime sur les états financiers de l'entité utilisatrice. Par contre, lorsque l'auditeur de l'entité utilisatrice exprime une opinion modifiée en raison de l'expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur de la société de services, il ne lui est pas interdit de faire mention du rapport de l'auditeur de la société de services si cela contribue à expliquer les motifs de sa propre opinion modifiée. Il peut alors être nécessaire que l'auditeur de l'entité utilisatrice obtienne le consentement préalable de l'auditeur de la société de services.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 450**

Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit

This International Standard on Auditing (ISA) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l’audit», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l’audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit.” Numéro ISBN : 978-1-934779-010-6.

Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Cumul des anomalies détectées	5
Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progressé l'audit	6-7
Communication et correction des anomalies	8-9
Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	10-13
Déclaration écrite	14
Documentation	15
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition d'une anomalie	A1
Cumul des anomalies détectées	A2-A3
Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progressé l'audit	A4-A6
Communication et correction des anomalies	A7-A10
Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	A11-A23
Déclaration écrite	A24
Documentation	A25

La Norme internationale d'audit (ISA) 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La norme ISA 700 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur, lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, de déterminer s'il a acquis une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives. Cette détermination exigée par la norme ISA 700 tient compte de l'évaluation, en conformité avec la présente norme ISA¹, de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La norme ISA 320² traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer adéquatement le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :
 - a) l'incidence des anomalies détectées sur l'audit;
 - b) l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «anomalie», un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Des anomalies peuvent résulter d'erreurs ou de fraudes. (Réf. : par. A1)
Dans les cas où l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^a, les anomalies comprennent également les corrections que l'auditeur juge nécessaire d'apporter aux montants, au classement, à la présentation ou aux informations fournies afin que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle;

¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 10 et 11.

² Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit».

^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 norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

- b) «anomalies non corrigées», les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

Exigences

Cumul des anomalies détectées

5. L'auditeur doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. (Réf. : par. A2 et A3)

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit

6. L'auditeur doit se demander s'il est nécessaire de réviser la stratégie générale d'audit et le plan de mission dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) la nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites indiquent l'existence possible d'autres anomalies qui, ajoutées au cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, pourraient être significatives; (Réf. : par. A4)
 - b) le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320. (Réf. : par. A5)
7. Si, à la demande de l'auditeur, la direction examine une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et corrige les anomalies détectées, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de déterminer s'il subsiste des anomalies. (Réf. : par. A6)

Communication et correction des anomalies

8. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit³. Il doit aussi lui demander de les corriger. (Réf. : par. A7 à A9)
9. Si la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies qui lui ont été communiquées par l'auditeur, celui-ci doit acquérir une compréhension des motifs du refus de la direction et il doit en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. (Réf. : par. A10)

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit reconsidérer le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320, afin de confirmer s'il demeure approprié au regard des résultats financiers réels de l'entité. (Réf. : par. A11 et A12)
11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Pour ce faire, il doit prendre en considération :

³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 7.

- a) l'ordre de grandeur et la nature des anomalies, tant par rapport à certaines catégories d'opérations, à certains soldes de comptes et à certaines informations à fournir que par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites; (Réf. : par. A13 à A17, A19 et A20)
- b) l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A18)

Communication avec les responsables de la gouvernance

12. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les anomalies non corrigées, en décrivant l'incidence qu'elles peuvent avoir, individuellement ou collectivement, sur l'opinion à exprimer dans son rapport⁴. Dans cette communication, l'auditeur doit identifier une à une chacune des anomalies significatives non corrigées. L'auditeur doit en outre demander la correction des anomalies non corrigées. (Réf. : par. A21 à A23)
13. L'auditeur doit aussi communiquer aux responsables de la gouvernance l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Déclaration écrite

14. L'auditeur doit obtenir de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite indiquant s'ils sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Un sommaire des anomalies non corrigées doit figurer dans la déclaration écrite ou y être joint. (Réf. : par. A24)

Documentation

15. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit⁵ : (Réf. : par. A25)
 - a) le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables (paragraphe 5);
 - b) toutes les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit, en indiquant si elles ont été corrigées ou non (paragraphe 5, 8 et 12);
 - c) la conclusion de l'auditeur sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion (paragraphe 11).

⁴ Voir la note 3.

⁵ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'une anomalie (Réf. : alinéa 4 a))

A1. Voici des causes possibles des anomalies :

- a) une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer les états financiers;
- b) l'omission d'un montant ou d'une information à fournir;
- c) une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli ou d'une interprétation manifestement erronée de certains faits;
- d) les jugements de la direction concernant des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées.

On trouvera des exemples d'anomalies résultant d'une fraude dans la norme ISA 240⁶.

Cumul des anomalies détectées (Réf. : par. 5)

A2. L'auditeur peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies seront tenues pour manifestement négligeables 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. L'expression «manifestement négligeable» n'est pas synonyme de «non significatif». Les éléments manifestement négligeables seront d'un tout autre ordre de grandeur (moindre) que le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320 et seront manifestement sans conséquence, qu'ils soient pris individuellement ou collectivement et qu'ils soient jugés selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstance. En cas d'incertitude quant au caractère manifestement négligeable d'un ou de plusieurs éléments, on considère qu'ils ne sont pas manifestement négligeables.

A3. Afin de faciliter l'évaluation par l'auditeur de l'incidence des anomalies détectées au cours de l'audit et leur communication à la direction et aux responsables de la gouvernance, il peut être bon d'établir une distinction entre les anomalies factuelles, les anomalies liées au jugement et les anomalies extrapolées :

- les anomalies factuelles sont des anomalies sur lesquelles il n'y a pas de doute;
- les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant de jugements de la direction qui concernent des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées;
- les anomalies extrapolées sont la meilleure estimation des anomalies dans les populations que fait l'auditeur en extrapolant les anomalies détectées dans les échantillons aux populations entières dont sont tirés les échantillons. On

⁶ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphes A1 à A6.

trouvera des indications sur l'extrapolation des anomalies et sur l'évaluation des résultats de cette extrapolation dans la norme ISA 530⁷.

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 6 et 7)

- A4. Il se peut qu'une anomalie ne soit pas un fait isolé. Il y a lieu de penser que d'autres anomalies peuvent exister dans le cas où, par exemple, l'auditeur détermine qu'une anomalie s'est produite en raison d'une défaillance du contrôle interne ou du recours généralisé à des hypothèses ou méthodes d'évaluation inappropriées dans l'entité.
- A5. Si le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320, le risque que le total des éventuelles anomalies non détectées et du cumul des anomalies détectées au cours de l'audit excède le seuil de signification pourrait ne pas être suffisamment faible. L'existence d'anomalies non détectées est possible en raison du risque d'échantillonnage et du risque non lié à l'échantillonnage⁸.
- A6. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir pour qu'elle établisse la cause d'une anomalie qu'il a détectée, qu'elle mette en oeuvre des procédures visant à déterminer le montant réel de l'anomalie que comporte la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information et qu'elle apporte aux états financiers les redressements appropriés. Une telle demande peut notamment faire suite à l'extrapolation à une population entière des anomalies détectées dans un échantillon tiré de cette population.

Communication et correction des anomalies (Réf. : par. 8 et 9)

- A7. Il est important de communiquer les anomalies à la direction, en temps opportun et au niveau hiérarchique approprié, car cela lui permet de déterminer s'il s'agit effectivement d'anomalies, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Normalement, le niveau hiérarchique approprié est celui qui est investi de la responsabilité et de l'autorité voulues pour évaluer les anomalies et prendre les mesures nécessaires.
- A8. Les textes légaux ou réglementaires limitent parfois les communications que l'auditeur peut avoir avec la direction ou avec d'autres personnes au sein de l'entité au sujet de certaines anomalies. Par exemple, il se peut que des textes légaux ou réglementaires interdisent expressément une communication ou une autre action qui pourrait être préjudiciable à une enquête menée par une autorité compétente au sujet d'un acte illégal connu ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations en matière de communication peuvent être complexes. En pareils cas, l'auditeur souhaitera peut-être obtenir un avis juridique.

⁷ Norme ISA 530, «Sondages en audit», paragraphes 14 et 15.

⁸ Norme ISA 530, alinéas 5 c) et d).

- A9. Le fait de corriger toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction de tenir des documents comptables exacts et réduit les risques que l'effet cumulatif des anomalies non significatives et non corrigées liées aux périodes antérieures donne lieu à une anomalie significative dans les états financiers futurs.
- A10. Selon la norme ISA 700, l'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Cette évaluation nécessite de prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction⁹, et peut être influencée par la compréhension qu'a l'auditeur des motifs du refus de la direction de faire les corrections.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Réf. : par. 10 et 11)

- A11. L'auditeur s'appuie souvent sur des estimations des résultats financiers de l'entité pour déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320, du fait que les résultats financiers réels ne sont pas encore connus. En conséquence, avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à reconsidérer en fonction des résultats financiers réels le seuil de signification qu'il a déterminé conformément à la norme ISA 320.
- A12. La norme ISA 320 précise que l'auditeur modifie au cours de l'audit le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) s'il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents¹⁰. Ainsi, toute modification importante aura probablement été faite avant que l'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la révision par l'auditeur du seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320 (voir le paragraphe 10 de la présente norme ISA) aboutit à un ou à des montants moins élevés, alors le seuil de signification pour les travaux ainsi que le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont reconsidérés de manière à assurer l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.
- A13. Chaque anomalie est considérée individuellement afin d'en évaluer l'incidence sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, notamment en vue de déterminer si le seuil de signification pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir en particulier, le cas échéant, a été dépassé.
- A14. Si une anomalie, prise individuellement, est jugée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits

⁹ Norme ISA 700, paragraphe 12.

¹⁰ Norme ISA 320, paragraphe 12.

sont surévalués de façon significative, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur le résultat est complètement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié d'opérer compensation entre des anomalies dans un même solde de compte ou dans une même catégorie d'opérations; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure qu'il est approprié d'opérer compensation, même dans le cas d'anomalies non significatives¹¹.

- A15. Déterminer si une anomalie de classement est significative fait intervenir des appréciations d'ordre qualitatif, comme celles de l'incidence de l'anomalie de classement sur les clauses restrictives de contrats d'emprunt ou d'autres contrats, sur des postes particuliers ou des totaux partiels ou encore sur des ratios clés. Il peut y avoir des situations où l'auditeur arrive à la conclusion qu'une anomalie de classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, bien que le montant en cause puisse être supérieur au seuil ou aux seuils de signification utilisés pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, une erreur de classement entre des postes du bilan peut ne pas être considérée comme significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant en cause est faible par rapport à l'ordre de grandeur des postes de bilan touchés et que l'erreur de classement n'a aucune incidence sur le compte de résultat ou les ratios clés.
- A16. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à déterminer qu'elles sont significatives, soit individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies détectées au cours de l'audit, même si leur montant est inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Parmi les circonstances pouvant amener l'auditeur à déterminer qu'une anomalie est significative, il y a la mesure dans laquelle l'anomalie :
- affecte la conformité à des exigences réglementaires;
 - affecte la conformité aux clauses restrictives de contrats d'emprunt ou à d'autres exigences contractuelles;
 - a trait au choix erroné ou à l'application incorrecte d'une méthode comptable, qui a une incidence non significative sur les états financiers de la période considérée, mais aura probablement une incidence significative sur les états financiers des périodes futures;
 - masque un changement dans l'évolution des bénéfices ou d'autres éléments, tout particulièrement par rapport aux conditions économiques et sectorielles générales;
 - se répercute sur les ratios utilisés pour évaluer la situation financière de l'entité, le résultat de ses activités ou ses flux de trésorerie;

¹¹ La détection d'un certain nombre d'anomalies non significatives dans un même solde de compte ou une même catégorie d'opérations peut obliger l'auditeur à réévaluer le risque d'anomalies significatives pour ce solde de compte ou cette catégorie d'opérations.

- affecte les informations sectorielles présentées dans les états financiers (par exemple, l'importance de l'élément par rapport à un secteur ou à une autre composante des activités de l'entité qui a été identifié comme étant pour beaucoup dans les activités ou la rentabilité de cette dernière);
- a pour effet d'augmenter la rémunération de la direction, par exemple en faisant que les conditions pour l'attribution de primes ou d'autres incitatifs soient remplies;
- est importante compte tenu de ce que l'auditeur connaît des communications antérieures destinées aux utilisateurs de l'information financière, par exemple par rapport aux résultats prévisionnels;
- concerne des éléments mettant en cause des intervenants particuliers (par exemple, des opérations pour lesquelles les parties externes sont liées à des membres de la direction de l'entité);
- est une omission d'informations qui ne sont pas expressément exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour que les utilisateurs puissent comprendre la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité;
- affecte d'autres informations qui seront communiquées dans des documents contenant les états financiers audités (par exemple, des informations comprises dans un «rapport de gestion^b») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La norme ISA 720¹² traite de la prise en considération par l'auditeur d'autres informations qui sont comprises dans des documents contenant des états financiers audités et sur lesquelles il n'est pas tenu de faire rapport.

Ces circonstances ne sont que des exemples; il n'est pas probable qu'elles soient toutes présentes dans tous les audits, et la liste n'est pas nécessairement exhaustive. L'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à conclure que l'anomalie est significative.

- A17. La norme ISA 240¹³ explique comment tenir compte des effets, sur les autres aspects de l'audit, d'une anomalie qui résulte ou pourrait résulter d'une fraude, même si l'ordre de grandeur de l'anomalie n'est pas significatif par rapport aux états financiers.

^b Note du traducteur – L'expression «rapport de gestion» a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «Management Discussion and Analysis» et «Operating and Financial Review», qui sont employées respectivement aux États-Unis et au Royaume-Uni pour désigner le même document.

¹² Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités».

¹³ Norme ISA 240, paragraphe 35.

A18. Le cumul des anomalies non significatives et non corrigées liées aux périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée. L'auditeur dispose d'un certain nombre de méthodes acceptables pour l'évaluation de l'incidence de ces anomalies non corrigées sur les états financiers de la période considérée. L'utilisation de la même méthode d'évaluation assure une certaine cohérence d'une période à l'autre.

Considérations propres aux entités du secteur public

A19. Dans un audit d'une entité du secteur public, l'obligation que peuvent imposer à l'auditeur des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité de faire état de questions particulières dans son rapport, par exemple des cas de fraude, peut également influencer sur la détermination du caractère significatif ou non d'une anomalie.

A20. En outre, des questions comme l'intérêt public, l'obligation de reddition de comptes, la probité et, en particulier, la nécessité d'une surveillance efficace du législateur peuvent entrer en considération pour ce qui est de déterminer si un élément est significatif en raison de sa nature. C'est notamment le cas en ce qui concerne les éléments ayant un rapport avec la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 12)

A21. Si les anomalies non corrigées sont communiquées à une ou à plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction et que cette ou ces personnes assument également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer de nouveau à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou à plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction est suffisante pour que soient adéquatement informées toutes les personnes avec lesquelles il communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances¹⁴.

A22. Lorsqu'il se trouve en présence d'un grand nombre d'anomalies non corrigées qui, prises individuellement, ne sont pas significatives, l'auditeur peut communiquer le nombre et l'incidence monétaire totale des anomalies non corrigées, plutôt que de faire mention de chacune.

A23. La norme ISA 260 exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir (voir le paragraphe 14 de la présente norme ISA)¹⁵. L'auditeur peut s'entretenir avec les responsables de la gouvernance des raisons et des implications de la non-correction des anomalies, y compris les implications possibles pour les états financiers futurs, compte tenu de l'ordre de grandeur et de la nature de chaque anomalie, appréciés en fonction des circonstances.

¹⁴ Norme ISA 260, paragraphe 13.

¹⁵ Norme ISA 260, sous-alinéa 16 c)ii).

Déclaration écrite (Réf. : par. 14)

A24. Du fait que la préparation des états financiers exige que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance apportent les redressements nécessaires pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander une déclaration écrite au sujet des anomalies non corrigées. Dans certaines circonstances, la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance peuvent être d'avis que certaines des anomalies non corrigées ne sont en fait pas des anomalies. Pour cette raison, ils pourraient vouloir ajouter à la déclaration écrite une mention telle que : «À notre avis, les éléments... et... ne constituent pas des anomalies, parce que [description des raisons].» L'obtention d'une telle déclaration ne dispense toutefois pas l'auditeur de l'obligation de tirer une conclusion quant à l'incidence des anomalies non corrigées.

Documentation (Réf. : par. 15)

A25. Voici des aspects que peut couvrir la documentation constituée par l'auditeur au sujet des anomalies non corrigées :

- a) la prise en considération de l'incidence globale des anomalies non corrigées;
- b) l'évaluation de la question de savoir si le ou les seuils de signification pour des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir en particulier, le cas échéant, ont été dépassés ou non;
- c) l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les principaux ratios ou les tendances clés, et sur la conformité aux exigences légales, réglementaires et contractuelles (par exemple, clauses restrictives de contrats d'emprunt)

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 500**

Éléments probants

This International Standard on Auditing (ISA) 500, “Audit Evidence”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 500, «Éléments probants», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 500, “Audit Evidence” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 500, «Éléments probants» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 500, “Audit Evidence.” Numéro ISBN : 978-1-60815-011-3.

Éléments probants

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Exigences	
Éléments probants suffisants et appropriés	6
Informations à utiliser comme éléments probants	7-9
Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants	10
Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité	11
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
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 d'obtenir des éléments probants	A52-A56
Éléments probants incohérents ou doutes sur leur fiabilité	A57

La Norme internationale d'audit (ISA) 500, «Éléments probants», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) explique ce que l'on entend par «éléments probants» dans le cadre d'un audit d'états financiers et traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

2. La présente norme ISA s'applique à tous les éléments probants obtenus au cours de l'audit. D'autres normes ISA traitent d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple, la norme ISA 315¹), des éléments probants à obtenir quant à un sujet particulier (par exemple, la norme ISA 570²), des procédures spécifiques à mettre en oeuvre pour obtenir des éléments probants (par exemple, la norme ISA 520³), et de l'appréciation des caractères suffisant et approprié des éléments probants obtenus (par exemple, les normes ISA 200⁴ et 330⁵).

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit qui lui permettront d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «documents comptables», les livres-journaux et les pièces et documents justificatifs tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds, les factures, les contrats, le grand livre général et les livres auxiliaires, les écritures de régularisation et les autres ajustements des états financiers qui ne se traduisent pas par des écritures de journal, les documents tels que les feuilles de travail et les feuilles de calcul à l'appui des répartitions de coûts, des calculs, des rapprochements et des informations fournies;
 - b) «caractère approprié (des éléments probants)», la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent de corroborer les conclusions sur lesquelles est fondée l'opinion de l'auditeur;
 - c) «éléments probants», les informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions qui serviront de fondement à son opinion. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que d'autres informations;
 - d) «expert choisi par la direction» (ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair), une personne physique ou une organisation possédant une expertise

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

² Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation».

³ Norme ISA 520, «Procédures analytiques».

⁴ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

⁵ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers;

- e) «caractère suffisant (des éléments probants)», la dimension quantitative des éléments probants recueillis. La quantité d'éléments probants requis est fonction de l'évaluation que fait l'auditeur du risque d'anomalies significatives, mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Exigences

Éléments probants suffisants et appropriés

- 6. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit qui sont adéquates dans les circonstances pour lui permettre d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A1 à A25)

Informations à utiliser comme éléments probants

- 7. Lorsque l'auditeur conçoit et met en oeuvre des procédures d'audit, il doit tenir compte de la pertinence et de la fiabilité des informations devant servir comme éléments probants. (Réf. : par. A26 à A33)
- 8. Si des informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'auditeur doit, dans la mesure nécessaire et compte tenu de l'importance des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur : (Réf. : par. A34 à A36)
 - a) évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de cet expert; (Réf. : par. A37 à A43)
 - b) acquérir une compréhension des travaux de cet expert; (Réf. : par. A44 à A47)
 - c) évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert devant servir d'éléments probants pour l'assertion concernée. (Réf. : par. A48)
- 9. Lorsque l'auditeur utilise des informations produites par l'entité, il doit évaluer si ces informations sont suffisamment fiables pour répondre à ses besoins, et selon que les circonstances l'exigent :
 - a) obtenir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations; (Réf. : par. A49 et A50)
 - b) apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour répondre à ses besoins. (Réf. : par. A51)

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants

- 10. Lorsque l'auditeur conçoit des tests des contrôles et des tests de détail, il doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit. (Réf. : par. A52 à A56)

Éléments probants incohérents ou douteux sur leur fiabilité

- 11. Dans le cas où :
 - a) soit les éléments probants obtenus d'une source sont incohérents avec ceux obtenus d'une autre source,

b) soit l'auditeur a des doutes sur la fiabilité de certaines informations devant être utilisées comme éléments probants,

l'auditeur doit déterminer quelles sont les modifications à apporter aux procédures d'audit ou les procédures d'audit supplémentaires à mettre en oeuvre pour résoudre le problème, et il doit tenir compte de l'incidence du problème, le cas échéant, sur d'autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A57)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 6)

- A1. Les éléments probants sont nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur. Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en oeuvre au cours de l'audit. Cependant, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources telles que les audits antérieurs (sous réserve que l'auditeur ait déterminé s'il est survenu depuis l'audit précédent des changements susceptibles d'affecter la pertinence de ces informations pour l'audit en cours⁶) ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. Les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants, parallèlement à d'autres sources internes ou externes à l'entité. Par ailleurs, certaines informations utilisables en tant qu'éléments probants peuvent avoir été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction. Les éléments probants comprennent à la fois les informations qui étayent et corroborent les assertions de la direction et les informations qui les contredisent. De plus, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir une déclaration requise) est une information en elle-même pour l'auditeur, et constitue par conséquent un élément probant.
- A2. La plupart des travaux qu'effectue l'auditeur en vue de se former une opinion sur les états financiers consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Les procédures d'audit à mettre en oeuvre pour obtenir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation physique, la demande de confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, ces techniques étant souvent utilisées en diverses combinaisons, en complément des demandes d'informations. Bien que les demandes d'informations puissent contribuer à l'obtention d'éléments probants importants et même faire ressortir la présence d'une anomalie, elles ne fournissent habituellement pas, à elles seules, des éléments probants suffisants quant à l'absence d'une anomalie significative au niveau des assertions, ou quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles.
- A3. Comme l'explique la norme ISA 200⁷, l'auditeur obtient une assurance raisonnable dès lors qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés

⁶ Norme ISA 315, paragraphe 9.

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 5.

- pour ramener le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée sur des états financiers comportant des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible.
- A4. Il existe une corrélation entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants. Le caractère suffisant représente la dimension quantitative des éléments probants. La quantité d'éléments probants à recueillir dépend de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies (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). Cependant, le fait de recueillir plus d'éléments probants ne compense pas nécessairement leur faible qualité.
- A5. Le caractère approprié représente la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire la mesure dans laquelle leur pertinence et leur fiabilité permettent d'étayer les conclusions sur lesquelles se fonde l'opinion de l'auditeur. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur source et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont obtenus.
- A6. La norme ISA 330 fait obligation à l'auditeur de conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis⁸. Il exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et, ainsi, lui permettre de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 200 aborde plusieurs questions comme la nature des procédures d'audit, ainsi que la célérité et le rapport coût-avantage en matière d'information financière, qui sont des facteurs pertinents lorsque l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer s'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés.

Sources d'éléments probants

- A7. Certains éléments probants sont obtenus au moyen de procédures d'audit mises en oeuvre pour tester les documents comptables, par exemple en procédant à des analyses et à des examens, en réexécutant les procédures suivies dans le processus d'information financière et en rapprochant des informations de même nature et des utilisations connexes des mêmes informations. Par la mise en oeuvre de telles procédures d'audit, l'auditeur peut déterminer si les documents comptables sont intrinsèquement cohérents et en concordance avec les états financiers.
- A8. Des éléments probants cohérents entre eux et de nature différente ou de sources différentes procurent généralement une assurance plus élevée que des éléments probants considérés isolément. Par exemple, des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants d'origine interne, tels ceux provenant des documents comptables, des procès-verbaux ou des déclarations de la direction.

⁸ Norme ISA 330, paragraphe 26.

- A9. Les informations émanant de sources indépendantes de l'entité que l'auditeur peut utiliser comme éléments probants peuvent comprendre des confirmations de tiers, des rapports d'analystes et des données comparables sur les concurrents (données de référence).

Procédures d'audit permettant l'obtention d'éléments probants

- A10. Comme il est exigé et expliqué plus en détail dans la norme ISA 315 et la norme ISA 330, les éléments probants sur lesquels s'appuie l'auditeur pour parvenir à des conclusions raisonnables qui serviront de fondement à son opinion sont obtenus en mettant en oeuvre :
- a) des procédures d'évaluation des risques;
 - b) des procédures d'audit complémentaires, qui comprennent :
 - i) des tests des contrôles, lorsqu'ils sont exigés par les normes ISA ou que l'auditeur a choisi de procéder à de tels tests,
 - ii) des procédures de corroboration, qui comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration.
- A11. Les procédures d'audit décrites aux paragraphes A14 à A25 ci-après peuvent être utilisées comme procédures d'évaluation des risques, tests des contrôles ou procédures de corroboration, selon le contexte dans lequel elles sont mises en oeuvre par l'auditeur. Comme il est expliqué dans la norme ISA 330, les éléments probants recueillis au cours des audits précédents peuvent, dans certaines circonstances, de nouveau servir d'éléments probants lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures d'audit confirmant qu'ils sont toujours pertinents⁹.
- A12. La nature et le calendrier des procédures d'audit à mettre en oeuvre peuvent être affectés par le fait que certaines des données comptables et des autres informations ne sont disponibles que sous forme électronique ou seulement à certains moments ou pendant certaines périodes. Les pièces justificatives, telles que les bons de commande et les factures, peuvent n'exister que sous forme électronique lorsque l'entité a recours au commerce électronique, ou être supprimées après numérisation lorsque l'entité utilise des systèmes de traitement d'images pour en faciliter l'archivage et la consultation.
- A13. Certaines informations électroniques peuvent ne pas être récupérables après une période de temps déterminée, par exemple si les fichiers ont été modifiés et qu'aucun fichier de sauvegarde n'est conservé. Par conséquent, l'auditeur peut considérer nécessaire, en raison des politiques de conservation des données de l'entité, de demander que certaines informations soient conservées afin qu'il puisse les examiner, ou encore de mettre en oeuvre des procédures d'audit à un moment où l'information est disponible.

Inspection

- A14. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sur support papier, électronique ou autre, ou à procéder à un examen physique d'un actif. L'inspection des enregistrements et documents

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A35.

- fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité des contrôles sur leur production. L'inspection des enregistrements ou des documents pour vérifier les autorisations constitue un exemple d'utilisation de l'inspection comme test des contrôles.
- A15. Certains documents constituent des éléments probants attestant directement l'existence d'un actif, par exemple un titre représentatif d'un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. Toutefois, l'inspection de tels documents peut ne pas nécessairement fournir d'élément probant quant à la propriété ou à la valeur. Par ailleurs, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir des éléments probants pertinents concernant l'application des méthodes comptables par l'entité, pour ce qui est notamment de la comptabilisation des produits.
- A16. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations de l'entité qui leur sont attachés ou quant à leur évaluation. L'observation de la prise d'inventaire peut s'accompagner de l'inspection d'articles particuliers en stock.

Observation physique

- A17. L'observation physique consiste à examiner un processus ou une procédure en cours d'exécution par d'autres personnes. L'observation par l'auditeur de la prise d'inventaire effectuée par le personnel de l'entité ou de l'exécution des activités 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 elle comporte des limites puisqu'elle ne vaut que pour le moment où l'observation a lieu et que le fait d'être observé peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécuté. Pour des indications supplémentaires sur l'observation de la prise d'inventaire, voir la norme ISA 501¹⁰.

Confirmations externes

- A18. Une confirmation externe constitue un élément probant obtenu par l'auditeur sous la forme d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre. Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier les assertions relatives à certains soldes de comptes et leurs composantes, mais il n'y a pas lieu de limiter leur utilisation à la confirmation des soldes de comptes. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, notamment afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les confirmations externes sont aussi utilisées pour obtenir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'accords parallèles qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits. Voir la norme ISA 505 pour de plus amples indications¹¹.

¹⁰ Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points».

¹¹ Norme ISA 505, «Confirmations externes».

Contrôle arithmétique

A19. Le contrôle arithmétique consiste à vérifier l'exactitude arithmétique de documents ou d'enregistrements. Il peut être effectué de façon manuelle ou électronique.

Réexécution

A20. La réexécution s'entend de l'exécution personnelle par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui ont été initialement exécutés dans le cadre du contrôle interne de l'entité.

Procédures analytiques

A21. Les procédures analytiques consistent à évaluer des informations financières en étudiant des corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Elles englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. Voir la norme ISA 520 pour de plus amples indications.

Demandes d'informations

A22. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure abondamment utilisée tout au long de l'audit, en complément d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations peuvent aller des demandes écrites formelles aux demandes informelles faites de vive voix. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demande d'informations.

A23. Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qu'il ne connaissait pas au préalable, ou des éléments probants corroborants. À l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent nettement d'autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies, par exemple des informations sur la possibilité de contournement des contrôles par la direction. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent également fournir à l'auditeur un motif pour modifier des procédures d'audit ou mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires.

A24. Bien que la corroboration des éléments probants obtenus au moyen de demandes d'informations soit souvent d'une importance particulière, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles à l'appui de celles-ci peuvent être limitées. En pareil cas, le fait de comprendre dans quelle mesure la direction a donné suite dans le passé à ses intentions déclarées, les raisons avancées par la direction pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière et sa capacité de suivre celle-ci peuvent fournir ou constituer des informations pertinentes permettant de corroborer les éléments probants obtenus au moyen des demandes d'informations.

A25. Sur certains points, l'auditeur peut considérer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la part de la direction et, le cas échéant, des responsables

de la gouvernance, pour confirmer les réponses à ses demandes d'informations faites de vive voix. Voir la norme ISA 580 pour de plus amples indications¹².

Informations à utiliser comme éléments probants

Pertinence et fiabilité (Réf. : par. 7)

A26. Comme il est décrit au paragraphe A1, même si les éléments probants sont principalement obtenus au moyen des procédures mises en oeuvre au cours de l'audit, ils peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, par exemple les audits antérieurs, dans certaines circonstances, ou les procédures de contrôle qualité appliquées par le cabinet pour l'acceptation ou le maintien d'une relation client. La qualité de tous les éléments probants est fonction de la pertinence et de la fiabilité des informations dont ils proviennent.

Pertinence

A27. La pertinence a trait au lien logique ou au rapport avec l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, avec l'assertion considérée. La pertinence des informations à utiliser comme éléments probants peut être affectée par l'orientation donnée aux tests à effectuer. Par exemple, si le but de la procédure d'audit est de déceler les surévaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, tester les comptes fournisseurs comptabilisés pourrait s'avérer une procédure d'audit pertinente. Par contre, si l'on veut plutôt déceler les sous-évaluations éventuelles concernant l'existence ou le montant des comptes fournisseurs, il ne serait pas pertinent de tester les comptes fournisseurs comptabilisés, mais il pourrait être pertinent de tester des informations telles que les décaissements subséquents, les factures impayées, les relevés des fournisseurs et les bordereaux de réception non rapprochés.

A28. Un ensemble donné de procédures d'audit peut fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions, mais pas pour d'autres. Par exemple, l'examen des documents se rapportant à l'encaissement des créances après la fin de l'exercice peut fournir des éléments probants concernant l'existence de ces créances et leur évaluation, mais pas nécessairement sur la séparation des exercices. De même, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple l'existence physique de stocks, ne peut remplacer l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple l'évaluation de ces stocks. Par contre, des éléments probants de différentes sources, ou de nature différente, peuvent souvent être pertinents pour la même assertion.

A29. Les tests des contrôles sont conçus pour évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles visant à prévenir, ou à détecter et corriger, les anomalies significatives au niveau des assertions. La conception de tests des contrôles en vue d'obtenir des éléments probants pertinents comporte l'identification de conditions (caractéristiques ou attributs) qui indiquent le bon fonctionnement d'un contrôle et de conditions qui indiquent des écarts par rapport à ce bon

¹² Norme ISA 580, «Déclarations écrites».

fonctionnement. L'auditeur peut ensuite tester la présence ou l'absence de telles conditions.

- A30. Les procédures de corroboration sont conçues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Elles comprennent des tests de détail et des procédures analytiques de corroboration. La conception de procédures de corroboration comporte l'identification de conditions qui sont pertinentes par rapport à l'objectif d'un test et qui constituent des anomalies au niveau de l'assertion concernée.

Fiabilité

- A31. La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants et, par conséquent, des éléments probants eux-mêmes, dépend de leur source, de leur nature et des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues, et aussi, le cas échéant, des contrôles portant sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Toute généralisation sur la fiabilité de divers types d'éléments probants comporte donc d'importantes exceptions. Même lorsque les informations à utiliser comme éléments probants ont été obtenues de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité. Par exemple, des informations obtenues d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée, ou un expert choisi par la direction peut manquer d'objectivité. Nonobstant l'existence possible d'exceptions, dont il faut être conscient, les généralisations suivantes concernant la fiabilité des éléments probants peuvent être utiles :

- la fiabilité des éléments probants est accrue 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 internes y afférents imposés par l'entité, notamment les contrôles portant sur leur préparation et 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 obtenus indirectement ou par déduction (par exemple, une réponse à une demande d'informations sur l'application d'un contrôle);
- les éléments probants sous forme de documents (support papier, électronique ou autre) sont plus fiables que les éléments probants obtenus verbalement (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, ou que des documents ayant été filmés, numérisés ou autrement convertis sous une forme électronique, la fiabilité de ceux-ci pouvant dépendre des contrôles portant sur leur préparation et leur mise à jour.

- A32. La norme ISA 520 donne des indications additionnelles concernant la fiabilité des données utilisées pour la conception de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration¹³.
- A33. La norme ISA 240 traite des situations qui peuvent amener l'auditeur à douter de l'authenticité d'un document ou à penser que le contenu d'un document a été modifié sans qu'il en ait été informé¹⁴.

Fiabilité des informations produites par un expert choisi par la direction (Réf. : par. 8)

- A34. La préparation des états financiers d'une entité peut exiger une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, par exemple en matière de calculs actuariels, d'évaluations et de données techniques. L'entité peut recourir aux services d'experts salariés ou d'experts-conseils dans ces domaines afin d'obtenir l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers. Le non-recours à une telle expertise lorsqu'elle est nécessaire accroît les risques d'anomalies significatives.
- A35. Lorsque les informations devant servir comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert choisi par la direction, l'exigence énoncée au paragraphe 8 de la présente norme ISA s'applique. Par exemple, une personne ou une organisation peut posséder une expertise dans l'application de modèles aux fins de l'estimation de la juste valeur de titres en l'absence de marché observable. Si la personne ou l'organisation se sert de cette expertise pour procéder à une estimation que l'entité utilise dans la préparation de ses états financiers, cette personne ou organisation constitue un expert choisi par la direction et le paragraphe 8 s'applique. Par contre, si cette personne ou organisation ne fournit que des données sur les prix d'opérations privées auxquelles l'entité n'aurait pas accès autrement et que l'entité utilise ces données dans ses propres méthodes d'estimation, les informations fournies, si elles sont utilisées comme éléments probants, sont soumises à l'application du paragraphe 7 de la présente norme ISA, mais on ne peut alors parler du recours par l'entité à un expert choisi par la direction.
- A36. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en réponse aux exigences du paragraphe 8 de la présente norme ISA peuvent dépendre de facteurs tels que les suivants :
- la nature et la complexité de l'objet des travaux de l'expert choisi par la direction;
 - les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux;
 - la disponibilité d'autres sources d'éléments probants;
 - la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;

¹³ Norme ISA 520, alinéa 5 a).

¹⁴ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe 13.

- le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires;
- l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert;
- le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles;
- la nature et l'étendue des contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction;
- les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction;
- l'expérience passée de l'auditeur concernant les travaux de cet expert.

La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 a))

A37. La compétence se rapporte à la nature et au niveau d'expertise de l'expert choisi par la direction. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert choisi par la direction pour exercer cette compétence dans les circonstances. Les facteurs pouvant influencer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert choisi par la direction. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par la direction ainsi que les contrôles de l'entité sur les travaux de cet expert constituent des indicateurs importants de la fiabilité des informations produites par cet expert.

A38. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par la direction peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert;
- les entretiens avec cet expert;
- les entretiens avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert;
- un expert choisi par l'auditeur, le cas échéant, qui aide celui-ci à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations produites par l'expert choisi par la direction.

A39. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par la direction, il y a celui de

- savoir si les travaux de l'expert sont soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie ou d'autres règles d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires.
- A40. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :
- la pertinence de la compétence de l'expert choisi par la direction par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuaire peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite;
 - la compétence de l'expert choisi par la direction concernant les exigences comptables pertinentes, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert choisi par la direction à mesure que l'audit progresse.
- A41. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par la direction, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. Des sauvegardes susceptibles de réduire ces menaces peuvent être mises en place dans le cadre de structures externes (par exemple la profession de l'expert choisi par la direction, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple des politiques et procédures de contrôle qualité).
- A42. Bien que les sauvegardes ne puissent éliminer toutes les menaces à l'objectivité de l'expert choisi par la direction, certaines menaces, notamment celles liées à l'intimidation, peuvent être moins importantes dans le cas d'un expert-conseil externe que dans celui d'un expert employé par l'entité, et l'efficacité de sauvegardes telles que des politiques et procédures de contrôle qualité peut être plus grande. Puisque le fait d'être un employé de l'entité implique 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-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il peut être pertinent de s'entretenir avec la direction et cet expert sur tout intérêt ou toute relation pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert, ainsi que sur les sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles est soumis l'expert, et d'évaluer si les

sauvegardes sont adéquates. Les intérêts et relations pouvant constituer des menaces comprennent :

- les intérêts financiers;
- les relations d'affaires et les liens personnels;
- la prestation d'autres services.

Acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 b))

- A44. La compréhension des travaux d'un expert choisi par la direction passe par une compréhension du domaine d'expertise concerné. L'auditeur peut obtenir une compréhension du domaine d'expertise concerné lorsqu'il a à déterminer s'il possède l'expertise nécessaire pour évaluer les travaux de l'expert choisi par la direction ou s'il lui faudra plutôt recourir à un expert de son choix pour ce faire¹⁵.
- A45. Voici des aspects du domaine d'expertise de l'expert choisi par la direction qui revêtent de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :
- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit;
 - l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires;
 - les hypothèses et méthodes utilisées par l'expert choisi par la direction, et le fait qu'elles soient ou non généralement reconnues dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière;
 - la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert choisi par l'auditeur.
- A46. Dans le cas d'un expert-conseil prestataire de services auprès de l'entité, il existe d'ordinaire une lettre de mission ou une autre forme d'accord écrit entre l'entité et cet expert choisi par la direction. L'évaluation de l'accord dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension des travaux de l'expert choisi par la direction peut aider l'auditeur à déterminer le caractère approprié des éléments suivants aux fins de l'audit :
- la nature, la portée et les objectifs des travaux de l'expert;
 - les rôles et les responsabilités de la direction et de l'expert respectivement;
 - la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre la direction et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que celui-ci aura à fournir.
- A47. Lorsque l'expert choisi par la direction est employé de l'entité, il est moins probable qu'un tel accord écrit existe. Des demandes d'informations auprès de l'expert et d'autres membres de la direction peuvent s'avérer la façon la plus appropriée pour l'auditeur d'acquérir la compréhension nécessaire.

¹⁵ Norme ISA 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix», paragraphe 7.

Évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction (Réf. : alinéa 8 c))

- A48. Les éléments à prendre en considération pour évaluer le caractère approprié des travaux de l'expert choisi par la direction en tant qu'éléments probants relatifs à l'assertion concernée comprennent :
- la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert, leur cohérence avec les autres éléments probants et le fait qu'elles soient correctement reflétées dans les états financiers;
 - si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes;
 - si les travaux de l'expert nécessitent une utilisation importante de données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Informations produites par l'entité et utilisées pour les besoins de l'audit (Réf. : alinéas 9 a) et b))

- A49. Pour que l'auditeur puisse obtenir des éléments probants fiables, les informations produites par l'entité et utilisées pour la mise en oeuvre des procédures d'audit doivent être suffisamment exhaustives et exactes. Par exemple, l'efficacité de l'audit des produits par l'application de prix standard aux quantités inscrites comme vendues dépend de l'exactitude des informations sur les prix ainsi que de l'exhaustivité et de l'exactitude des données sur les volumes de ventes. Dans le même ordre d'idées, si l'auditeur souhaite tester certaines caractéristiques (par exemple, l'autorisation) d'une population (par exemple, les paiements), les résultats du test seront moins fiables si la population à partir de laquelle sont sélectionnés les éléments à tester n'est pas exhaustive.
- A50. La collecte d'éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude de telles informations peut se faire en même temps que la mise en oeuvre de la procédure d'audit appliquée aux informations lorsque l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir déjà obtenu des éléments probants sur l'exhaustivité et l'exactitude des informations en testant les contrôles sur la préparation et la mise à jour de ces informations. Il peut toutefois arriver que l'auditeur détermine que des procédures d'audit additionnelles sont nécessaires.
- A51. Dans certains cas, l'auditeur peut avoir l'intention d'utiliser des informations produites par l'entité pour d'autres besoins de l'audit. Par exemple, l'auditeur peut vouloir utiliser les indicateurs de performance de l'entité aux fins de ses procédures analytiques, ou encore se servir des informations produites par l'entité dans le cadre de ses activités de suivi, tels les rapports des auditeurs internes. Le caractère approprié des éléments probants obtenus dépend alors de si l'information est suffisamment précise ou détaillée pour les besoins de l'auditeur. Par exemple, les indicateurs de performance utilisés par la direction peuvent ne pas être suffisamment précis pour permettre de détecter des anomalies significatives.

Sélection d'éléments à des fins de tests en vue d'obtenir des éléments probants

(Réf. : par. 10)

A52. Un test est efficace dans la mesure où, compte tenu des autres éléments probants obtenus ou à obtenir, il fournit des éléments probants appropriés qui seront suffisants pour les besoins de l'auditeur. Lorsque l'auditeur sélectionne des éléments à des fins de tests, il est tenu, conformément au paragraphe 7, de déterminer la pertinence et la fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants; l'autre aspect de l'efficacité (le caractère suffisant) est un point important à considérer dans la sélection des éléments à tester. Voici les modes de sélection d'éléments à tester auxquels peut recourir l'auditeur :

- a) sélection de la totalité des éléments (examen de 100 % de la population);
- b) sélection d'éléments spécifiques;
- c) sondage en audit.

L'application de l'un quelconque ou d'une combinaison de ces modes de sélection peut s'avérer appropriée selon les circonstances, par exemple les risques d'anomalies significatives liés à l'assertion testée, ainsi que la faisabilité en pratique et l'efficacité des divers modes de sélection.

Sélection de la totalité des éléments

A53. L'auditeur peut décider qu'il sera particulièrement approprié d'examiner tous les éléments composant la population d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte (ou une strate de cette population). Un examen de la totalité des éléments est peu probable dans le cas des tests des contrôles; il est toutefois plus courant dans les tests de détail. Il peut être approprié lorsque, par exemple :

- la population est constituée d'un petit nombre d'éléments de grande valeur;
- il existe un risque important et les autres modes de sélection ne permettent pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
- la nature répétitive d'un calcul ou d'un autre processus exécuté automatiquement par un système d'information rend l'examen de la totalité des éléments efficace sur le plan des coûts.

Sélection d'éléments spécifiques

A54. L'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population. Pour parvenir à cette décision, l'auditeur tient compte de facteurs pertinents tels que sa compréhension de l'entité, son évaluation des risques d'anomalies significatives et les caractéristiques de la population à tester. L'intervention du jugement dans la sélection d'éléments spécifiques peut donner lieu à un risque non lié à l'échantillonnage. Les éléments spécifiques sélectionnés peuvent comprendre :

- *des éléments de valeur importante ou des éléments clés* : l'auditeur peut décider de sélectionner des éléments spécifiques d'une population en raison de leur valeur importante ou parce qu'ils présentent une autre caractéristique particulière, par exemple des éléments douteux, inhabituels, particulièrement exposés à des risques ou ayant à plusieurs reprises fait l'objet d'erreurs;

- *tous les éléments excédant une valeur déterminée* : l'auditeur peut décider d'examiner les éléments dont la valeur comptabilisée est supérieure à un certain montant de façon à vérifier une proportion importante du montant total d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte;
- *des éléments susceptibles de fournir des informations* : l'auditeur peut examiner des éléments en vue d'obtenir des informations sur des questions telles que la nature de l'entité ou de ses opérations.

A55. Bien que l'examen sélectif d'éléments spécifiques d'une catégorie d'opérations ou d'un solde de compte représente souvent un moyen efficace d'obtenir des éléments probants, il ne constitue pas un sondage en audit. Les résultats des procédures d'audit appliquées aux éléments ainsi sélectionnés ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population; par conséquent, l'examen sélectif d'éléments spécifiques ne fournit pas d'éléments probants concernant le reste de la population.

Sondage en audit

A56. Le sondage en audit est conçu pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions sur l'ensemble d'une population à partir de tests effectués sur un échantillon tiré de cette population. Il est question des sondages en audit dans la norme ISA 530¹⁶.

Éléments probants incohérents ou douteux sur leur fiabilité (Réf. : par. 11)

A57. L'obtention d'éléments probants de différentes sources ou de nature différente peut faire ressortir qu'un élément probant particulier n'est pas fiable, notamment lorsque les éléments probants obtenus d'une source ne sont pas cohérents avec ceux obtenus d'une autre source. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction, aux auditeurs internes et à d'autres personnes sont incohérentes ou lorsque les réponses aux demandes d'informations faites auprès des responsables de la gouvernance afin de corroborer les réponses aux demandes d'informations adressées à la direction sont incohérentes avec celles de la direction. La norme ISA 230 prévoit une exigence de documentation spécifique lorsque l'auditeur a identifié des informations qui ne sont pas cohérentes avec ses conclusions définitives sur une question importante¹⁷.

¹⁶ Norme ISA 530, «Sondages en audit».

¹⁷ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphe 11.

**NORME INTERNATIONALE D’AUDIT
ISA 501**

**Éléments probants — Considérations particulières concernant
certains points**

This International Standard on Auditing (ISA) 501, “Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 501, “Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 501, “Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items.” Numéro ISBN : 978-1-60815-012-0.

Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Exigences	
Stocks	4-8
Procès et litiges	9-12
Informations sectorielles	13
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Stocks	A1-A16
Procès et litiges	A17-A25
Informations sectorielles	A26-A27

La Norme internationale d'audit (ISA) 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des considérations particulières prises en compte par l'auditeur pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, conformément à la norme ISA 330¹, à la norme ISA 500² et aux autres normes internationales d'audit pertinentes, en ce qui concerne certains aspects des stocks, des procès et litiges auxquels l'entité est partie et des informations sectorielles, dans le cadre d'un audit d'états financiers.

¹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

² Norme ISA 500, «Éléments probants».

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant :
 - a) l'existence et l'état des stocks;
 - b) l'exhaustivité des informations sur les procès et litiges auxquels l'entité est partie;
 - c) la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable.

Exigences

Stocks

4. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant leur existence et leur état :
 - a) en étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin : (Réf. : par. A1 à A3)
 - i) d'évaluer les instructions et les procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique de l'entité, (Réf. : par. A4)
 - ii) d'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction, (Réf. : par. A5)
 - iii) d'inspecter les stocks, (Réf. : par. A6)
 - iv) d'effectuer des comptages par sondages; (Réf. : par. A7 et A8)
 - b) en soumettant les comptes de stocks définitifs de l'entité à des procédures d'audit pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.
5. Si la prise d'inventaire physique se fait à une date autre que la date de clôture, l'auditeur doit, outre les procédures exigées au paragraphe 4, mettre en oeuvre des procédures d'audit pour obtenir des éléments probants attestant que les variations des stocks entre la date du comptage et la date de clôture ont été correctement enregistrées. (Réf. : par. A9 à A11)
6. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur ne peut pas être présent à la prise d'inventaire physique, il doit effectuer ou observer des comptages à une autre date, et mettre en oeuvre des procédures d'audit pour vérifier les mouvements de stocks survenus entre les deux dates.
7. S'il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks. Si la mise en oeuvre de procédures de remplacement est

- impossible, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705³. (Réf. : par. A12 à A14)
8. Si des stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état de ces stocks en prenant l'une des mesures suivantes ou les deux :
- a) demander au tiers une confirmation de la quantité et de l'état des stocks qu'il détient au nom de l'entité; (Réf. : par. A15)
 - b) procéder à une inspection ou mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit appropriées dans les circonstances. (Réf. : par. A16)

Procès et litiges

9. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit lui permettant d'identifier les procès et litiges auxquels l'entité est partie et qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent : (Réf. : par. A17 à A19)
- a) les demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, auprès d'autres personnes au sein de l'entité, y compris le conseiller juridique interne;
 - b) l'examen des procès-verbaux des réunions des responsables de la gouvernance, ainsi que de la correspondance échangée entre l'entité et son conseiller juridique externe;
 - c) l'examen des frais juridiques. (Réf. : par. A20)
10. Si, par suite de son évaluation, l'auditeur conclut à l'existence d'un risque d'anomalies significatives associé à des procès ou litiges qui ont été identifiés, ou lorsque les procédures d'audit mises en oeuvre indiquent qu'il peut exister d'autres procès ou litiges significatifs, l'auditeur doit, en plus des procédures exigées par les autres normes ISA, chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité. Il doit accomplir cette démarche au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, dans laquelle il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur. Lorsque des textes légaux ou réglementaires ou le corps professionnel des avocats interdisent au conseiller juridique externe de l'entité de communiquer directement avec l'auditeur, ce dernier doit mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement. (Réf. : par. A21 à A25)
11. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705, lorsque les conditions suivantes sont réunies :
- a) la direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer avec le conseiller juridique externe de l'entité ou à le rencontrer, ou encore le conseiller

³ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière satisfaisante à la lettre de demande d'informations ou il lui est interdit d'y répondre;

- b) l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés par la mise en oeuvre de procédures d'audit de remplacement.

Déclarations écrites

12. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir des déclarations écrites attestant que tous les procès et litiges actuels ou éventuels venus à leur connaissance et dont les incidences devraient être prises en compte lors de la préparation des états financiers lui ont été communiqués et que le traitement comptable et les informations dont ils ont fait l'objet sont conformes au référentiel d'information financière applicable.

Informations sectorielles

13. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et la communication d'informations sectorielles conformément au référentiel d'information financière applicable : (Réf. : par. A26)
- a) en acquérant une compréhension des méthodes utilisées par la direction pour l'établissement des informations sectorielles, puis : (Réf. : par. A27)
- i) en évaluant si ces méthodes sont susceptibles de fournir des informations conformes au référentiel d'information financière applicable,
- ii) en testant au besoin l'application de ces méthodes;
- b) en mettant en oeuvre des procédures analytiques ou d'autres procédures d'audit appropriées dans les circonstances.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Stocks

Présence à la prise d'inventaire physique (Réf. : alinéa 4 a))

- A1. La direction établit habituellement des procédures pour le comptage des stocks au moins une fois par an, afin que les résultats de ce comptage servent de base pour la préparation des états financiers et, le cas échéant, permettent de vérifier la fiabilité du système d'inventaire permanent de l'entité.
- A2. La présence à la prise d'inventaire physique implique :
- d'inspecter les stocks pour s'assurer de leur existence et en évaluer l'état, et de vérifier les comptages au moyen de sondages;
 - d'observer la conformité aux instructions de la direction et l'application des procédures d'enregistrement et de contrôle des résultats de la prise d'inventaire physique;
 - d'obtenir des éléments probants concernant la fiabilité des procédures de comptage établies par la direction.

Ces procédures peuvent servir de tests des contrôles ou de procédures de corroboration, selon l'évaluation des risques faite par l'auditeur, la stratégie prévue et les procédures spécifiques mises en oeuvre.

A3. Les points à prendre en considération lors de la planification de la présence à la prise d'inventaire physique (ou lors de la conception et de la mise en oeuvre des procédures d'audit dont il est question aux paragraphes 4 à 8 de la présente norme ISA) comprennent, par exemple :

- les risques d'anomalies significatives liés aux stocks;
- la nature du contrôle interne relatif aux stocks;
- s'il y a lieu ou non de s'attendre à ce que des procédures adéquates soient établies par la direction et des instructions adéquates communiquées pour la prise d'inventaire physique;
- le moment de la prise d'inventaire physique;
- si l'entité maintient ou non un système d'inventaire permanent;
- les établissements où les stocks sont détenus, y compris le caractère significatif des stocks et les risques d'anomalies significatives pour chaque établissement, afin de déterminer les établissements où la présence de l'auditeur est appropriée. La norme ISA 600⁴ traite de l'intervention d'autres auditeurs et pourrait donc être pertinente si cette intervention consiste à assister à la prise d'inventaire physique dans un établissement éloigné;
- si la participation d'un expert choisi par l'auditeur est requise. La norme ISA 620⁵ traite du recours par l'auditeur à un expert de son choix pour l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Évaluation des instructions et des procédures établies par la direction (Réf. : sous-alinéa 4 a)i))

A4. Parmi les points à prendre en considération lors de l'évaluation des instructions et des procédures établies par la direction pour l'enregistrement et le contrôle de la prise d'inventaire physique de l'entité, il y a notamment le fait qu'elles prévoient ou non, par exemple :

- la mise en œuvre d'activités de contrôle appropriées, en ce qui concerne entre autres la collecte des feuilles de comptage utilisées, le retour avec explications des feuilles de comptage inutilisées et les procédures de comptage et de recomptage;
- l'identification précise de l'état d'avancement des stocks de produits en-cours, des stocks à rotation lente, obsolètes ou endommagés ainsi que des stocks appartenant à un tiers, notamment ceux détenus en consignation;
- les procédures utilisées pour estimer les quantités physiques, le cas échéant, par exemple celles qui peuvent être nécessaires pour déterminer la quantité physique d'un tas de charbon;
- le contrôle des mouvements de stocks entre différentes aires de stockage, ainsi que le contrôle des expéditions et des réceptions de stocks avant et après la date de séparation des exercices.

⁴ Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières».

⁵ Norme ISA 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix».

Observation de l'application des procédures de comptage établies par la direction (Réf. : sous-alinéa 4 a)ii))

A5. L'observation de l'application des procédures de comptage établies par la direction, par exemple celles concernant le contrôle des mouvements de stocks avant, pendant et après le comptage, aide l'auditeur à obtenir des éléments probants attestant que les instructions et les procédures de comptage établies par la direction sont adéquatement conçues et mises en place. En outre, l'auditeur peut obtenir des copies des informations relatives à la séparation des exercices, par exemple le détail des mouvements de stocks, pour faciliter ultérieurement la mise en oeuvre de procédures d'audit en vue de vérifier le traitement comptable de ces mouvements.

Inspection des stocks (Réf. : sous-alinéa 4 a)iii))

A6. L'inspection des stocks lors de la prise d'inventaire physique aide l'auditeur à s'assurer de leur existence (mais pas nécessairement de leur propriété), et à identifier, par exemple, les stocks obsolètes, endommagés ou vieillissants.

Exécution des comptages par sondages (Réf. : sous-alinéa 4 a)iv))

A7. Les comptages par sondages, qui consistent entre autres à sélectionner des éléments sur les feuilles de comptage de la direction et à s'assurer qu'ils existent bien physiquement, et à sélectionner des éléments sur les aires de stockage et à s'assurer qu'ils sont correctement recensés sur les feuilles de comptage de la direction, fournissent des éléments probants quant à l'exhaustivité et à l'exactitude du contenu de ces feuilles.

A8. Outre la consignation des résultats des comptages par sondages de l'auditeur, l'obtention de copies des feuilles de comptage de la direction, dûment remplies, aide l'auditeur à mettre ultérieurement en oeuvre des procédures d'audit lui permettant de déterminer si les comptes de stocks définitifs de l'entité reflètent avec exactitude les résultats réels du comptage des stocks.

Prise d'inventaire physique à une date autre que la date de clôture (Réf. : par. 5)

A9. Pour des raisons d'ordre pratique, la prise d'inventaire physique peut être effectuée à une date ou à des dates autres que la date de clôture, peu importe que la direction détermine les quantités en stock au moyen d'une prise d'inventaire physique annuelle ou au moyen d'un système d'inventaire permanent. Dans un cas comme dans l'autre, l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien des contrôles sur les mouvements des stocks détermine si la prise d'inventaire physique à une ou à des dates autres que la date de clôture est appropriée du point de vue de l'audit. La norme ISA 330 définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en oeuvre de procédures de corroboration 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 vérifier la fiabilité des informations sur les quantités en stock inscrites dans les fichiers de l'inventaire permanent de l'entité. Dans certains cas, il arrive que la direction ou l'auditeur relève des écarts

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 22 et 23.

- entre les fichiers de l'inventaire permanent et les quantités recensées lors du comptage physique; cela peut indiquer que les contrôles sur les mouvements des stocks ne fonctionnent pas efficacement.
- A11. Parmi les points à prendre en considération lors de la conception de procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants attestant que les variations entre les quantités de stocks recensées à la ou aux dates de comptage et les quantités inscrites sur l'état définitif des stocks ont été correctement enregistrées, il y a les suivants :
- le fait que les fichiers de l'inventaire permanent fassent l'objet ou non d'ajustements appropriés;
 - la fiabilité des fichiers de l'inventaire permanent de l'entité;
 - les raisons des écarts importants entre les informations recueillies lors de la prise d'inventaire physique et celles figurant dans les fichiers de l'inventaire permanent.

Il n'est pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique (Réf. : par. 7)

- A12. Dans certains cas, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique d'être présent à la prise d'inventaire physique. Cela peut notamment être attribuable à des facteurs tels que la nature ou l'emplacement des stocks, par exemple lorsque les stocks sont entreposés dans un lieu qui peut présenter une menace pour la sécurité de l'auditeur. Toutefois, un inconvénient d'ordre général n'est pas suffisant pour justifier que l'auditeur décide que sa présence à la prise d'inventaire n'est pas faisable en pratique. De plus, comme l'explique la norme ISA 200⁷, les questions de difficulté, de délais ou de coûts ne justifient pas en soi que l'auditeur omette une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure de remplacement, ni qu'il se satisfasse d'éléments probants qui ne sont pas convaincants.
- A13. Dans certains cas où il n'est pas faisable en pratique d'être présent à l'inventaire physique, des procédures d'audit de remplacement, par exemple l'inspection des pièces justificatives des ventes ultérieures d'éléments de stock particuliers produits ou achetés avant la prise d'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks.
- A14. Dans d'autres cas, toutefois, il peut s'avérer impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence et à l'état des stocks par la mise en oeuvre de procédures d'audit de remplacement. La norme ISA 705 impose alors à l'auditeur d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit⁸.

⁷ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe A48.

⁸ Norme ISA 705, paragraphe 13.

Stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers

Confirmations (Réf. : alinéa 8 a))

A15. La norme ISA 505⁹ définit des exigences et fournit des indications concernant la mise en oeuvre des procédures de confirmation externe.

Autres procédures d'audit (Réf. : alinéa 8 b))

A16. Selon les circonstances, par exemple lorsque les informations obtenues soulèvent un doute sur l'intégrité et l'objectivité du tiers, l'auditeur peut considérer comme approprié de mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit au lieu, ou en complément, d'une demande de confirmation par le tiers. Par exemple, ces autres procédures peuvent consister :

- à assister à la prise d'inventaire physique du tiers concerné, ou à prendre des mesures pour qu'un autre auditeur y assiste, lorsque cela est faisable en pratique;
- à obtenir le rapport d'un autre auditeur, ou le rapport de l'auditeur d'une société de services, sur le caractère adéquat du contrôle interne du tiers destiné à assurer que les stocks sont correctement comptés et qu'ils font l'objet de mesures de protection adéquates;
- à inspecter les pièces justificatives concernant les stocks détenus par des tiers, par exemple les récépissés d'entrepôt;
- à demander confirmation auprès de tiers lorsque des stocks ont été affectés en garantie.

Procès et litiges

Exhaustivité des informations sur les procès et les litiges (Réf. : par. 9)

- A17. Les procès et litiges auxquels l'entité est partie peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers et, par conséquent, devoir faire l'objet d'informations ou d'un traitement comptable dans les états financiers.
- A18. En plus des procédures indiquées au paragraphe 9, d'autres procédures sont pertinentes, par exemple l'utilisation des informations obtenues au moyen des procédures d'évaluation des risques mises en oeuvre dans le cadre de l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, pour aider l'auditeur à prendre connaissance des procès et litiges auxquels l'entité est partie.
- A19. Les éléments probants obtenus aux fins de l'identification des procès et litiges qui peuvent être à l'origine d'un risque d'anomalies significatives peuvent également constituer des éléments probants pour d'autres aspects à prendre en compte relativement aux procès et litiges, par exemple leur estimation ou leur évaluation. La norme ISA 540¹⁰ définit des exigences et fournit des indications concernant la prise en considération par l'auditeur des procès et litiges qui nécessitent des estimations comptables ou la présentation d'informations y afférentes dans les états financiers.

⁹ Norme ISA 505, «Confirmations externes».

¹⁰ Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir».

Examen des frais juridiques (Réf. : alinéa 9 c))

A20. Selon les circonstances, l'auditeur peut juger approprié d'examiner les pièces justificatives connexes, par exemple les notes d'honoraires liées à des services juridiques, dans le cadre de son examen des frais juridiques.

Communication avec le conseiller juridique externe de l'entité (Réf. : par. 10 et 11)

A21. La communication directe avec le conseiller juridique externe de l'entité aide l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'existence ou non de procès et litiges connus susceptibles d'être significatifs et quant au caractère raisonnable ou non des estimations par la direction de leurs incidences financières, y compris les coûts en cause.

A22. Dans certains cas, l'auditeur peut chercher à communiquer directement avec le conseiller juridique externe de l'entité au moyen d'une lettre de demande de renseignements généraux. Dans cette lettre, il est demandé au conseiller juridique externe de l'entité d'informer l'auditeur de tous les procès et litiges dont il a connaissance et de lui fournir une évaluation de l'issue des procès et litiges ainsi qu'une estimation de leurs incidences financières, y compris les coûts en cause.

A23. S'il est considéré comme improbable que le conseiller juridique externe de l'entité réponde de manière satisfaisante à une lettre de demande de renseignements généraux, par exemple parce que le corps professionnel dont il est membre interdit de répondre à de telles lettres, l'auditeur peut chercher à communiquer directement avec lui au moyen d'une lettre de demande de renseignements particuliers. Une telle lettre contient :

- a) une liste des procès et litiges;
- b) le cas échéant, l'évaluation par la direction de l'issue de chacun des procès et litiges identifiés ainsi que son estimation de leurs incidences financières, y compris les coûts en cause;
- c) une demande au conseiller juridique externe de l'entité de confirmer le caractère raisonnable des évaluations de la direction et de fournir à l'auditeur des renseignements complémentaires s'il juge que la liste est incomplète ou inexacte.

A24. Dans certains cas, l'auditeur peut également juger nécessaire de rencontrer le conseiller juridique externe de l'entité pour s'entretenir avec lui des issues probables des procès ou litiges. Ce peut être le cas lorsque, par exemple :

- l'auditeur détermine que l'affaire engendre un risque important;
- l'affaire est complexe;
- la direction et le conseiller juridique externe de l'entité sont en désaccord.

Habituellement, de telles rencontres ont lieu avec la permission de la direction et en présence de l'un de ses représentants.

A25. Conformément à la norme ISA 700¹¹, la date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Des éléments

¹¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphe 41.

probants concernant l'état des procès et litiges jusqu'à la date du rapport de l'auditeur peuvent être obtenus au moyen d'une demande d'informations auprès des membres de la direction, y compris le conseiller juridique interne, qui sont chargés des dossiers des affaires en cause. Dans certains cas, il peut être nécessaire que l'auditeur obtienne des renseignements à jour du conseiller juridique externe de l'entité.

Informations sectorielles (Réf. : par. 13)

A26. Selon le référentiel d'information financière applicable, il se peut que l'entité soit tenue, ou qu'il lui soit permis, de présenter des informations sectorielles dans les états financiers. La responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne les informations sectorielles fournies et leur présentation s'inscrit dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre les procédures d'audit qui seraient nécessaires pour exprimer une opinion sur des informations sectorielles présentées isolément.

Compréhension des méthodes utilisées par la direction (Réf. : alinéa 13 a))

A27. Selon les circonstances, les points qu'il pourrait y avoir lieu de prendre en considération pour acquérir une compréhension des méthodes utilisées par la direction pour l'établissement des informations sectorielles et pour déterminer si ces méthodes sont susceptibles de donner lieu à la fourniture d'informations conformes au référentiel d'information financière applicable comprennent, par exemple :

- les ventes, les transferts et les charges entre les secteurs, et l'élimination des montants intersectoriels;
- les comparaisons avec les budgets et les autres résultats attendus, par exemple les bénéfices d'exploitation en pourcentage des ventes;
- la répartition des actifs et des coûts entre les secteurs;
- la cohérence avec les exercices précédents, et le caractère adéquat des informations fournies au sujet des cas de non-cohérence.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 505**

Confirmations externes

This International Standard on Auditing (ISA) 505, “External Confirmations”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 505, «Confirmations externes», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 505, “External Confirmations” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 505, «Confirmations externes» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 505, “External Confirmations.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-013-7.

Confirmations externes

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants	2-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	
Procédures de confirmation externe	7
Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur	8-9
Résultats des procédures de confirmation externe	10-14
Confirmations tacites	15
Évaluation des éléments probants obtenus	16
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Procédures de confirmation externe	A1-A7
Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur	A8-A10
Résultats des procédures de confirmation externe	A11-A22
Confirmations tacites	A23
Évaluation des éléments probants obtenus	A24-A25

La Norme internationale d'audit (ISA) 505, «Confirmations externes», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de l'utilisation par l'auditeur de procédures de confirmation externe pour obtenir des éléments probants

conformément aux exigences de la norme ISA 330¹ et de la norme ISA 500². Elle ne porte pas sur les demandes d'informations concernant des procès et des litiges, lesquelles sont traitées dans la norme ISA 501³.

Procédures de confirmation externe pour l'obtention d'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 particulières dans lesquelles ils sont obtenus⁴. Cette norme énonce également les généralisations suivantes au sujet des éléments probants⁵:

- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils sont obtenus de sources externes indépendantes de l'entité;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents (support papier, électronique ou autre).

Par conséquent, selon les circonstances de l'audit, il se peut que les éléments probants sous forme de confirmations externes que l'auditeur reçoit directement de tiers soient plus fiables que les éléments probants d'origine interne produits par l'entité. La présente norme ISA vise à aider l'auditeur à concevoir et à mettre en oeuvre des procédures de confirmation externe pour l'obtention d'éléments probants pertinents et fiables.

3. D'autres normes ISA reconnaissent l'importance des confirmations externes à titre d'éléments probants. Par exemple :

- La norme ISA 330 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses globales adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions⁶. La norme ISA 330 impose également à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations, solde de compte et information à fournir, dès lors qu'ils ont un caractère significatif. L'auditeur est aussi tenu de déterminer s'il lui faut mettre en oeuvre des procédures de confirmation externe à titre de procédures de corroboration⁷.

¹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

² Norme ISA 500, «Éléments probants».

³ Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points».

⁴ Norme ISA 500, paragraphe A5.

⁵ Norme ISA 500, paragraphe A31.

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

⁷ Norme ISA 330, paragraphes 18 et 19.

- La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il recueille des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé⁸. Pour ce faire, il peut en recueillir un plus grand nombre ou en recueillir qui soient plus pertinents ou plus fiables, ou à la fois plus pertinents et plus fiables, par exemple parce qu'ils émanent d'un tiers ou qu'ils sont corroborés par plusieurs sources indépendantes. La norme ISA 330 précise également que les procédures de confirmation externe peuvent aider l'auditeur à obtenir les éléments probants caractérisés par le haut niveau de fiabilité dont il a besoin pour répondre aux risques importants d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs⁹.
- La norme ISA 240 indique que l'auditeur peut concevoir des demandes de confirmation lui permettant d'obtenir des informations corroborantes supplémentaires en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions¹⁰.
- La norme ISA 500 indique que des informations corroborantes obtenues auprès d'une source indépendante de l'entité, comme des confirmations externes, peuvent renforcer l'assurance que procurent à l'auditeur des éléments probants provenant des documents comptables ou des déclarations de la direction¹¹.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur qui a recours à des procédures de confirmation externe est de concevoir et de mettre en oeuvre de telles procédures afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «confirmation externe», un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre;
 - b) «demande de confirmation expresse», une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur, en indiquant s'il est d'accord ou en désaccord avec l'information présentée dans la demande, ou en fournissant l'information demandée;

⁸ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A53.

¹⁰ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe A37.

¹¹ Norme ISA 500, paragraphes A8 et A9.

- c) «demande de confirmation tacite», une demande dans laquelle le tiers est prié de répondre directement à l'auditeur dans le seul cas où il est en désaccord avec l'information présentée dans la demande;
- d) «non-réponse», l'absence de réponse ou une réponse partielle du tiers à une demande de confirmation expresse, ou encore renvoi à l'auditeur d'une demande de confirmation parce qu'elle n'a pu être remise au destinataire;
- e) «divergence», différence dans une réponse entre l'information fournie par le tiers et celle que l'auditeur lui demandait de confirmer ou celle contenue dans les documents comptables de l'entité.

Exigences

Procédures de confirmation externe

- 7. Lorsqu'il a recours à des procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle des demandes de confirmation, ce qui implique notamment :
 - a) de déterminer les informations à faire confirmer ou à demander; (Réf. : par. A1)
 - b) de sélectionner les tiers appropriés; (Réf. : par. A2)
 - c) de concevoir les demandes de confirmation, en s'assurant que les demandes sont bien adressées et qu'elles précisent que les réponses doivent lui être retournées directement; (Réf. : par. A3 à A6)
 - d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, ainsi que des lettres de suivi, au besoin. (Réf. : par. A7)

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

- 8. Si la direction refuse de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation, l'auditeur doit :
 - a) s'enquérir des raisons du refus de la direction et chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable de ces raisons; (Réf. : par. A8)
 - b) évaluer les incidences du refus de la direction sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives concernés, y compris le risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit; (Réf. : par. A9)
 - c) mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A10)
- 9. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou s'il est incapable d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables au moyen de procédures d'audit de remplacement, il doit en informer les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 260¹². L'auditeur doit également examiner les

¹² Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 16.

incidences d'une telle situation sur l'audit ainsi que sur son opinion, conformément à la norme norme ISA 705¹³.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation

10. Si l'auditeur relève des facteurs qui soulèvent des doutes sur la fiabilité d'une réponse à une demande de confirmation, il doit obtenir des éléments probants complémentaires pour dissiper ces doutes. (Réf. : par. A11 à 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. (Réf. : par. A17)

Non-réponses

12. En cas de non-réponse, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit de remplacement afin d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables. (Réf. : par. A18 et A19)

Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés

13. Si l'auditeur détermine qu'une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, les procédures d'audit de remplacement ne fourniront pas les éléments probants dont l'auditeur a besoin. S'il n'obtient pas la confirmation nécessaire, l'auditeur doit en déterminer les incidences sur l'audit et sur son opinion, conformément à la norme norme ISA 705. (Réf. : par. A20)

Divergences

14. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles indiquent ou non l'existence d'anomalies. (Réf. : par. A21 et A22)

Confirmations tacites

15. Les confirmations tacites fournissent des éléments probants moins convaincants que ne le font les confirmations expresses. En conséquence, l'auditeur ne doit avoir recours aux demandes de confirmation tacite à titre de seule procédure de corroboration destinée à répondre à l'évaluation d'un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions que si toutes les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A23)
 - a) l'auditeur a évalué que le risque d'anomalies significatives est faible et il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles se rapportant à l'assertion concernée;
 - b) la population des éléments soumis à des procédures de confirmation tacite comprend un grand nombre de soldes de comptes, d'opérations ou de conditions de peu d'importance et homogènes;

¹³ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

- c) un taux de divergences très bas est attendu;
- d) l'auditeur n'est pas au courant de circonstances ou de situations qui conduiraient les destinataires des demandes de confirmation tacite à ignorer celles-ci.

Évaluation des éléments probants obtenus

16. L'auditeur doit déterminer si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires. (Réf. : par. A24 et A25)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures de confirmation externe

Détermination des informations à faire confirmer ou à demander (Réf. : alinéa 7 a))

- A1. Les procédures de confirmation externe sont fréquemment mises en oeuvre pour obtenir des confirmations ou des informations au sujet de soldes de comptes et de leurs composantes. Elles peuvent également être utilisées pour demander une confirmation des termes d'accords, de contrats ou d'opérations qu'une entité a conclus avec des tiers, ou pour confirmer l'absence de certaines conditions, par exemple l'absence d'un «accord parallèle».

Sélection des tiers appropriés (Réf. : alinéa 7 b))

- A2. Les réponses aux demandes de confirmation fournissent des éléments probants plus pertinents et plus fiables lorsque les demandes sont envoyées à un tiers qui, selon l'auditeur, a connaissance des informations dont il veut obtenir confirmation. Par exemple, le représentant d'une institution financière qui est bien informé sur les opérations ou les ententes au sujet desquelles une confirmation est demandée peut être la personne la plus appropriée au sein de cette institution à qui il conviendra d'adresser la demande de confirmation.

Conception des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 c))

- A3. La conception d'une demande de confirmation peut avoir une incidence directe sur le taux de réponse ainsi que sur la fiabilité et la nature des éléments probants obtenus à partir de ces réponses.
- A4. Les facteurs à prendre en compte lors de la conception d'une demande de confirmation comprennent entre autres les suivants :
- les assertions visées;
 - les risques d'anomalies significatives spécifiques identifiés, y compris les risques de fraude;
 - la forme et la présentation de la demande;
 - l'expérience acquise antérieurement dans le cadre de la mission d'audit ou de missions similaires;
 - le mode de communication (par exemple, demande sur support papier, électronique ou autre);

- le fait que la direction autorise ou encourage les tiers à répondre à l'auditeur. Certains tiers pourraient accepter de ne répondre qu'aux demandes de confirmation contenant une autorisation de la direction;
 - la capacité du tiers de confirmer ou de fournir l'information demandée (par exemple, le montant d'une facture isolée par opposition au solde total).
- A5. La demande de confirmation expresse invite le tiers à répondre à l'auditeur dans tous les cas, soit en lui demandant d'indiquer son accord sur l'information donnée, soit en lui demandant de fournir l'information. Une réponse à une demande de confirmation expresse permet en général de recueillir des éléments probants fiables. Il existe un risque cependant que le tiers réponde à la demande de confirmation sans vérifier l'exactitude de l'information donnée. L'auditeur peut réduire ce risque en ayant recours à des demandes de confirmation expresse qui n'indiquent pas de montant (ou d'autres informations), mais requièrent du tiers qu'il fournisse lui-même le montant ou les informations. Par contre, l'utilisation d'une telle demande de confirmation «en blanc» peut donner lieu à un taux de réponses plus faible dès lors que l'on demande un effort supplémentaire au tiers.
- A6. Pour déterminer si les demandes de confirmation sont bien adressées, il faut entre autres tester la validité de quelques-unes ou de toutes les adresses qui figurent sur les demandes avant leur envoi.

Suivi des demandes de confirmation (Réf. : alinéa 7 d))

- A7. L'auditeur peut envoyer une seconde demande de confirmation lorsqu'il ne reçoit pas de réponse à la première demande dans un délai raisonnable. Par exemple, il peut, après avoir de nouveau vérifié l'exactitude de l'adresse utilisée la première fois, envoyer un rappel ou une autre demande de confirmation.

Refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation par l'auditeur

Caractère raisonnable du refus de la direction (Réf. : alinéa 8 a))

- A8. Le refus de la direction de permettre à l'auditeur d'envoyer une demande de confirmation constitue une limitation quant aux éléments probants que l'auditeur peut souhaiter obtenir. L'auditeur est donc tenu de s'enquérir des raisons de cette limitation. Une raison souvent invoquée est l'existence d'un litige ou d'une négociation en cours avec le tiers, dont la résolution peut être affectée par une demande de confirmation présentée à un moment inopportun. L'auditeur doit chercher à obtenir des éléments probants sur la validité et le caractère raisonnable des raisons invoquées, étant donné le risque que la direction puisse tenter de lui refuser l'accès à des éléments probants pouvant révéler l'existence de fraudes ou d'erreurs.

Incidences sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 8 b))

- A9. À partir de l'évaluation dont il est question à l'alinéa 8 b), l'auditeur peut conclure qu'il convient de réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et de modifier les procédures d'audit

prévues, conformément à la norme ISA 315¹⁴. Par exemple, si le refus de la direction de permettre l'envoi d'une demande de confirmation est déraisonnable, cela peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240¹⁵.

Procédures d'audit de remplacement (Réf. : par. 8 c))

A10. Les procédures d'audit de remplacement à mettre en oeuvre peuvent être semblables à celles qu'il convient d'appliquer en cas de non-réponse à une demande de confirmation, décrites aux paragraphes A18 et A19 de la présente norme ISA. Ces procédures tiendraient également compte des résultats de l'évaluation de l'auditeur dont il est question à l'alinéa 8 b) de la présente norme ISA.

Résultats des procédures de confirmation externe

Fiabilité des réponses aux demandes de confirmation (Réf. : par. 10)

A11. La norme ISA 500 indique que, même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter leur fiabilité¹⁶. Toutes les réponses sont exposées à un certain risque d'interception, d'altération ou de fraude. Ce risque existe indépendamment du mode de transmission de la réponse (support papier, électronique ou autre). Les facteurs suivants, entre autres, peuvent soulever des doutes sur la fiabilité d'une réponse :

- l'auditeur a obtenu la réponse indirectement;
- la réponse ne semble pas provenir du tiers à qui la demande a été adressée à l'origine.

A12. Les réponses transmises électroniquement, par exemple par télécopie ou par courrier électronique, comportent des risques quant à leur fiabilité, car il peut être difficile d'établir l'origine du document et l'autorité du répondant, ou de détecter les altérations. L'utilisation par l'auditeur et le répondant d'un processus créant un environnement sécurisé pour les réponses transmises électroniquement peut atténuer ces risques. Si l'auditeur est convaincu que ce processus est sécurisé et contrôlé de manière adéquate, la fiabilité des réponses est accrue. Le processus de confirmation électronique peut englober diverses techniques de validation de l'identité de l'expéditeur de l'information par voie électronique, par exemple le chiffrement, les signatures numériques et les procédures de vérification de l'authenticité des sites Web.

A13. Si le tiers à qui est adressée la demande de confirmation fait appel à une autre personne pour coordonner et fournir les réponses aux demandes de confirmation, l'auditeur peut mettre en oeuvre des procédures pour répondre aux risques que :

- a) la réponse n'émane pas de la bonne source;

¹⁴ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 31.

¹⁵ Norme ISA 240, paragraphe 24.

¹⁶ Norme ISA 500, paragraphe A31.

- b) un répondant ne soit pas autorisé à fournir une réponse;
- c) l'intégrité de la transmission ait été compromise.
- A14. La norme ISA 500 impose à l'auditeur de déterminer s'il doit soit modifier ou ajouter des procédures pour dissiper des doutes sur la fiabilité des informations devant être utilisées comme éléments probants¹⁷. L'auditeur peut choisir de vérifier la source et le contenu d'une réponse à une demande de confirmation en communiquant avec le tiers. Par exemple, si le tiers répond par courrier électronique, l'auditeur peut lui téléphoner pour déterminer s'il est bel et bien la personne qui a envoyé la réponse. Si la réponse est transmise indirectement à l'auditeur (par exemple si le tiers l'a adressée à tort à l'entité et non à l'auditeur), l'auditeur peut demander au tiers de lui répondre directement par écrit.
- A15. Une réponse de vive voix à une demande de confirmation ne répond pas en soi à la définition d'une confirmation externe, parce qu'il ne s'agit pas d'une réponse écrite transmise directement à l'auditeur. Toutefois, lorsqu'il reçoit une réponse de vive voix à une demande de confirmation, l'auditeur peut, selon les circonstances, demander au tiers de lui répondre directement par écrit. Si l'auditeur ne reçoit pas de réponse écrite, il doit, conformément au paragraphe 12, chercher à obtenir d'autres éléments probants à l'appui de l'information fournie dans la réponse de vive voix.
- A16. Il peut arriver qu'une réponse à une demande de confirmation contienne des restrictions quant à son utilisation. De telles restrictions n'invalident pas nécessairement la fiabilité de la réponse en tant qu'élément probant.

Réponses non fiables (Réf. : par. 11)

- A17. Lorsque l'auditeur conclut qu'une réponse n'est pas fiable, il peut devoir réviser l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions et modifier en conséquence les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315¹⁸. Par exemple, une réponse non fiable peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240¹⁹.

Non-réponses (Réf. : par. 12)

- A18. Voici des exemples de procédures d'audit de remplacement que l'auditeur peut mettre en oeuvre :
- pour les soldes des comptes clients : examen d'encaissements et de bons d'expédition spécifiques postérieurs à la date de clôture et examen des ventes conclues à une date rapprochée de la date de clôture;
 - pour les soldes des comptes fournisseurs : examen des décaissements postérieurs à la date de clôture ou de la correspondance en provenance de tiers ainsi que d'autres documents, tels que les bons de réception de marchandises.

¹⁷ Norme ISA 500, paragraphe 11.

¹⁸ Norme ISA 315, paragraphe 31.

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 24.

A19. La nature et l'étendue des procédures d'audit de remplacement varient selon le compte et l'assertion concernés. Une non-réponse à une demande de confirmation peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalies significatives jusqu'alors non identifié. En pareil cas, il peut être nécessaire que l'auditeur révise l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions, et modifie les procédures d'audit prévues, conformément à la norme ISA 315²⁰. Par exemple, le fait d'obtenir un nombre de réponses aux demandes de confirmation moins élevé ou plus élevé que prévu peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraude jusqu'alors non identifié qui nécessite une évaluation, conformément à la norme ISA 240²¹.

Cas où une réponse à une demande de confirmation expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13)

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 expresse est nécessaire à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Voici des exemples de telles circonstances :

- l'information disponible pour corroborer les assertions de la direction ne peut être obtenue qu'à l'extérieur de l'entité;
- des facteurs de risque de fraude spécifiques, comme le risque de contournement des contrôles par la direction ou le risque de collusion impliquant le personnel ou la direction, ne permettent pas à l'auditeur de s'appuyer sur les éléments probants provenant de l'entité.

Réponses divergentes (Réf. : par. 14)

A21. Certaines divergences par rapport aux demandes de confirmation peuvent indiquer l'existence d'anomalies réelles ou potentielles dans les états financiers. Lorsqu'une anomalie est relevée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 240, d'évaluer si cette anomalie constitue un indice de fraude²². L'existence de divergences peut faciliter l'évaluation de la qualité des réponses reçues de tiers similaires ou encore pour des comptes similaires. Elle peut également indiquer une ou plusieurs déficiences dans le contrôle interne sur l'information financière.

A22. Certaines divergences ne représentent pas nécessairement des anomalies. Par exemple, l'auditeur peut arriver à la conclusion que les différences relevées dans les réponses aux demandes de confirmation sont imputables au facteur temps, à une question d'évaluation ou à des erreurs d'écriture dans le cadre des procédures de confirmation externe.

Confirmations tacites (Réf. : par. 15)

A23. Le fait de ne pas recevoir de réponse à une demande de confirmation tacite ne permet pas de savoir si le tiers a reçu cette demande ou s'il a vérifié l'exactitude de l'information fournie dans la demande. En conséquence, le fait qu'un tiers ne réponde pas à une demande de confirmation tacite fournit des éléments probants

²⁰ Norme ISA 315, paragraphe 31.

²¹ Norme ISA 240, paragraphe 24.

²² Norme ISA 240, paragraphe 35.

beaucoup moins convaincants qu'une réponse à une demande de confirmation expresse. Les tiers peuvent également être plus susceptibles de répondre pour exprimer leur désaccord avec l'information fournie dans la demande de confirmation lorsque celle-ci n'est pas à leur avantage, et moins susceptibles de répondre dans les autres cas. Par exemple, les titulaires de comptes bancaires peuvent être plus susceptibles de répondre s'ils estiment que le solde de leur compte est sous-évalué dans la demande de confirmation que s'ils croient que ce solde est surévalué. L'envoi de demandes de confirmation tacite à des titulaires de comptes bancaires peut donc constituer une procédure utile pour déterminer si les soldes font l'objet d'une sous-évaluation, mais il risque d'être peu efficace si l'auditeur recherche des éléments probants quant à une surévaluation.

Évaluation des éléments probants obtenus (Réf. : par. 16)

- A24. Lors de l'évaluation des résultats de chacune des demandes de confirmation externe, l'auditeur peut classer les résultats selon les catégories suivantes :
- a) réponse reçue du tiers compétent dans laquelle celui-ci exprime son accord avec l'information donnée dans la demande de confirmation ou fournit l'information demandée sans divergence;
 - b) réponse jugée non fiable;
 - c) non-réponse;
 - d) réponse divergente.
- A25. L'évaluation de l'auditeur, lorsqu'elle est prise en compte avec d'autres procédures d'audit que l'auditeur peut avoir mises en oeuvre, peut aider celui-ci à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus ou s'il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants complémentaires, conformément à la norme ISA 330²³.

²³ Norme ISA 330, paragraphes 28 et 29.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 510**

Audit initial — Soldes d'ouverture

This International Standard on Auditing (ISA) 510, “Initial Audit Engagements – Opening balances”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 510, «Audit initial — Soldes d’ouverture», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 510, “Initial Audit Engagements – Opening balances” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 510, «Audit initial — Soldes d’ouverture» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 510, “Initial Audit Engagements – Opening balances.” Numéro ISBN : 978-1-60815-014-4.

Audit initial — Soldes d'ouverture

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Procédures d'audit	5-9
Conclusions et rapport d'audit	10-13
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Procédures d'audit	A1-A7
Conclusions et rapport d'audit	A8-A9
Annexe – Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée	

La Norme internationale d'audit (ISA) 510, «Audit initial — Soldes d'ouverture», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les soldes d'ouverture dans le cadre d'un audit initial. Les soldes d'ouverture comprennent, en plus des montants présentés dans les états financiers, les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquels il faut fournir des informations, par exemple les éventualités et les engagements. Lorsque les états financiers comprennent des informations financières comparatives, les exigences et les indications de la norme ISA 710¹ s'appliquent également. La norme ISA 300² contient des exigences et des indications

¹ Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs».

² Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers».

supplémentaires concernant les activités préalables à la réalisation d'un audit initial.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

3. Lorsque l'auditeur réalise un audit initial, son objectif quant aux soldes d'ouverture consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés permettant de déterminer :
 - a) si les soldes d'ouverture comportent des anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée;
 - b) si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture sont appropriées et ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période, ou si les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «audit initial», un audit réalisé dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - i) les états financiers de la période précédente n'ont pas fait l'objet d'un audit,
 - ii) les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur (le «prédécesseur»);
 - b) «soldes d'ouverture», les soldes de comptes qui existent au début de la période. Les soldes d'ouverture sont basés sur les soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes antérieures et les méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les éléments qui existaient au début de la période et sur lesquels il faut fournir des informations, par exemple les éventualités et les engagements;
 - c) «prédécesseur», l'auditeur d'un autre cabinet qui a réalisé l'audit des états financiers de l'entité pour la période précédente et qui a été remplacé par l'auditeur actuel.

Exigences

Procédures d'audit

Soldes d'ouverture

5. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'il en est, et le rapport de son prédécesseur sur ces états, le cas échéant, pour y relever les données pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations y afférentes fournies.

6. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée : (Réf. : par. A1 et A2)
- a) en déterminant si les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris pour l'ouverture de la période considérée ou ont été retraités au besoin;
 - b) en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées;
 - c) en prenant une ou plusieurs des mesures suivantes : (Réf. : par. A3 à A7)
 - i) lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, passer en revue le dossier de travail de son prédécesseur pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture,
 - ii) évaluer si les procédures d'audit mises en oeuvre dans la période considérée permettent d'obtenir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture,
 - iii) mettre en oeuvre des procédures d'audit spécifiques pour obtenir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.
7. Si l'auditeur réunit des éléments probants attestant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies susceptibles d'avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, il doit mettre en oeuvre les procédures d'audit supplémentaires qui sont appropriées dans les circonstances pour la détermination de cette incidence. Si l'auditeur conclut à l'existence de telles anomalies dans les états financiers de la période considérée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié, ainsi que les responsables de la gouvernance, conformément à la norme ISA 450³.

Permanence des méthodes comptables

8. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon uniforme dans les états financiers de la période, et que les changements de méthodes comptables, le cas échéant, ont donné lieu à un traitement comptable approprié et font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Informations pertinentes dans le rapport du prédécesseur

9. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que celui-ci a exprimé une opinion modifiée dans son rapport, l'auditeur doit apprécier l'incidence des éléments à l'origine de la modification sur son

³ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphes 8 et 12.

évaluation des risques que les états financiers de la période considérée comportent des anomalies significatives, conformément à la norme ISA 315⁴.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture

10. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant 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, en conformité avec la norme ISA 705⁵. (Réf. : par. A8)
11. Si l'auditeur conclut que les soldes d'ouverture comportent une anomalie ayant une incidence significative sur les états financiers de la période considérée, et que l'incidence de cette anomalie n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié ou ne fait pas l'objet d'une présentation ou d'informations adéquates, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, en conformité avec la norme ISA 705.

Permanence des méthodes comptables

12. Si l'auditeur conclut :
 - a) soit que les méthodes comptables de la période considérée n'ont pas été appliquées de façon uniforme par rapport à celles appliquées aux soldes d'ouverture, conformément au référentiel d'information financière applicable,
 - b) soit qu'un changement apporté aux méthodes comptables n'a pas donné lieu à un traitement comptable approprié ou ne fait pas l'objet d'une présentation ou d'informations adéquates conformément au référentiel d'information financière applicable,il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, en conformité avec la norme ISA 705.

Opinion modifiée dans le rapport du prédécesseur

13. Lorsque l'opinion exprimée par le prédécesseur sur les états financiers de la période précédente comportait une modification qui demeure pertinente et significative par rapport aux états financiers de la période considérée, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée, conformément aux normes ISA 705 et 710. (Réf. : par. A9)

⁴ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

⁵ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'audit

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 6)

- A1. Dans le secteur public, il peut y avoir des limitations légales ou réglementaires à l'information que l'auditeur peut obtenir d'un prédécesseur. Par exemple, lorsqu'une entité du secteur public jusqu'alors auditée par un auditeur nommé par voie législative (par exemple, un auditeur général ou une autre personne qualifiée nommée pour le compte de l'auditeur général) est privatisée, la mesure dans laquelle l'auditeur nommé par voie législative peut donner accès aux dossiers de travail ou à d'autres informations à un auditeur du secteur privé nouvellement nommé peut être limitée par des textes légaux ou réglementaires en matière de protection des renseignements personnels ou de confidentialité. Dans les situations où de telles entraves existent, il peut être nécessaire d'obtenir des éléments probants par d'autres moyens et, en cas d'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, d'en apprécier les incidences sur l'opinion de l'auditeur.
- A2. Du point de vue de l'auditeur nommé par voie législative, le fait de confier en sous-traitance l'audit d'une entité du secteur public à un cabinet d'audit du secteur privé différent du cabinet ayant audité les états financiers de l'entité du secteur public pour la période précédente n'est habituellement pas considéré comme un changement d'auditeur. Toutefois, selon la nature de l'accord de sous-traitance, l'auditeur du secteur privé peut considérer la mission d'audit comme un audit initial aux fins de s'acquitter de ses responsabilités, auquel cas la présente norme ISA s'applique.

Soldes d'ouverture (Réf. : alinéa 6 c))

- A3. La nature et l'étendue des procédures d'audit qu'il est nécessaire de mettre en oeuvre pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture dépendent de facteurs tels que :
- les méthodes comptables appliquées par l'entité;
 - la nature des soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir et les risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période considérée;
 - l'importance des soldes d'ouverture par rapport aux états financiers de la période considérée;
 - le fait que les états financiers de la période précédente ait été audités ou non, et, dans l'affirmative, le fait que le prédécesseur ait exprimé ou non une opinion modifiée.
- A4. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur peut être en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture en examinant les dossiers de travail de son prédécesseur. La possibilité qu'un tel examen puisse fournir des éléments probants suffisants et appropriés dépend de la compétence et de l'indépendance du prédécesseur.

- A5. Les règles de déontologie et les règles professionnelles pertinentes guident l'auditeur dans ses communications avec son prédécesseur.
- A6. Pour les actifs et les passifs à court terme, il est possible de recueillir certains éléments probants concernant les soldes d'ouverture dans le cadre de la mise en oeuvre des procédures d'audit de la période considérée. Par exemple, le recouvrement (le règlement) pendant la période des créances (des dettes) existant à l'ouverture fournit certains éléments probants sur leur existence et sur les droits et obligations qui s'y rattachent, ainsi que sur leur exhaustivité et leur évaluation en début de période. Dans le cas des stocks, toutefois, les procédures d'audit de la période considérée relatives au solde de clôture fournissent peu d'éléments probants concernant l'existence physique des stocks en début de période. La mise en oeuvre de procédures d'audit supplémentaires peut donc s'avérer nécessaire, et il est possible que l'une ou plusieurs des procédures suivantes permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés :
- l'observation d'une prise d'inventaire physique en cours de période et le rapprochement des quantités en stock avec celles à l'ouverture;
 - la mise en oeuvre de procédures d'audit portant sur l'évaluation des éléments en stock à l'ouverture;
 - la mise en oeuvre de procédures d'audit portant sur la marge brute et la séparation des exercices.
- A7. Pour les actifs et les passifs à long terme tels que les immobilisations corporelles, les placements et la dette à long terme, il est possible d'obtenir certains éléments probants en examinant les documents comptables et autres informations sous-tendant les soldes d'ouverture. Dans certains cas, l'auditeur peut être en mesure de recueillir certains éléments probants concernant les soldes d'ouverture en obtenant des confirmations auprès de tiers, par exemple dans le cas de la dette à long terme et des placements. Dans d'autres cas, l'auditeur peut avoir à mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires.

Conclusions et rapport d'audit

Soldes d'ouverture (Réf. : par. 10)

- A8. La norme ISA 705 définit des exigences et fournit des indications concernant les situations qui peuvent amener l'auditeur à exprimer une opinion modifiée sur les états financiers, ainsi que le type d'opinion appropriée et le contenu du rapport de l'auditeur en pareilles circonstances. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture peut aboutir à l'expression de l'une ou l'autre des opinions modifiées suivantes dans son rapport :
- a) une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux dans les circonstances;
 - b) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, une opinion avec réserve ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, selon ce qui convient le mieux, pour ce qui concerne le résultat d'exploitation, ainsi que les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et une opinion non modifiée pour ce qui concerne la situation financière.

L'annexe présente des exemples de rapports d'audit.

Opinion modifiée dans le rapport du prédécesseur (Réf. : par. 13)

- A9. Dans certaines situations, il se peut qu'une modification dont était assortie l'opinion du prédécesseur ne soit pas pertinente et significative pour l'opinion sur les états financiers de la période considérée. Cela peut être le cas, par exemple, lorsqu'il y a eu une limitation de l'étendue des travaux concernant la période précédente, mais que le problème à l'origine de cette limitation a été résolu au cours de la période considérée.

Annexe

(Réf. : par. A8)

Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Exemple 1 :

Les circonstances donnant lieu à l'application de l'alinéa A8 a) comprennent entre autres les suivantes :

- **l'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks à l'ouverture de la période et n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks;**
- **les incidences possibles de l'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont considérées comme significatives mais non généralisées⁶;**
- **l'information fournie donne une image fidèle de la situation financière en fin d'exercice;**
- **dans le pays concerné, les textes légaux et réglementaires 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.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers⁷

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la Société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice

⁶ Lorsque l'auditeur juge que les incidences possibles sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont significatives et généralisées, il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

⁷ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction⁸ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)⁹, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers¹⁰ afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹¹. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des

⁸ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

⁹ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁰ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹¹ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image*

méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Nous avons été nommés comme auditeurs de la Société le 30 juin 20X1 et, par conséquent, nous n'avons pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice. Nous n'avons pas été en mesure de nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues au 31 décembre 20X0. Puisque les stocks d'ouverture sont pris en compte dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure d'établir si le résultat de l'exercice présenté dans le compte de résultat et les flux de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation présentés dans l'état des flux de trésorerie auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

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.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances donnant lieu à l'application de l'alinéa A8 b) comprennent entre autres les suivantes :

- **l'auditeur n'a pas observé la prise d'inventaire physique des stocks à l'ouverture de la période et n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks;**

fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

- **les incidences possibles de l'incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture des stocks sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont considérées comme significatives mais non généralisées¹²;**
- **l'information fournie donne une image fidèle de la situation financière en fin d'exercice;**
- **il est considéré approprié, dans les circonstances, d'exprimer une opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie, et une opinion non modifiée sur la situation financière.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers¹³

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la Société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction¹⁴ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹⁵, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire à la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux

¹² Lorsque l'auditeur juge que les incidences possibles sur la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité sont significatives et généralisées, il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur la performance financière et les flux de trésorerie.

¹³ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

¹⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁵ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers¹⁶ afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁷. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus 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.

Fondement de l'opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

Nous avons été nommés comme auditeurs de la Société le 30 juin 20X1 et, par conséquent, 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 nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenues au 31 décembre 20X0. Puisque les stocks d'ouverture sont pris en compte dans la détermination de la performance financière et des flux de trésorerie, nous n'avons pas été en mesure d'établir si le résultat de l'exercice présenté dans le compte de résultat et les flux

¹⁶ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁷ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

de trésorerie nets liés aux activités d'exploitation présentés dans l'état des flux de trésorerie auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Opinion avec réserve sur la performance financière et les flux de trésorerie

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», le compte de résultat et l'état des flux de trésorerie donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la performance financière et des flux de trésorerie de la Société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Opinion sur la situation financière

À notre avis, le bilan donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la Société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

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.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 520**

Procédures analytiques

This International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 520, «Procédures analytiques», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 520, «Procédures analytiques» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-015-1.

Procédures analytiques

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définition	4
Exigences	
Procédures analytiques de corroboration	5
Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale	6
Investigations sur les résultats des procédures analytiques	7
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition des procédures analytiques	A1-A3
Procédures analytiques de corroboration	A4-A16
Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale	A17-A19
Investigations sur les résultats des procédures analytiques	A20-A21

La Norme internationale d'audit (ISA) 520, «Procédures analytiques», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la mise en oeuvre par l'auditeur de procédures analytiques en tant que procédures de corroboration («procédures analytiques de corroboration»). Elle traite aussi de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de mettre en oeuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à sa conclusion générale sur les

états financiers. La norme ISA 315¹ traite de la mise en oeuvre des procédures analytiques en tant que procédures d'évaluation des risques. La norme ISA 330 définit des exigences et fournit des indications concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en oeuvre en réponse à l'évaluation des risques; ces procédures d'audit peuvent comprendre des procédures analytiques de corroboration².

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des éléments probants pertinents et fiables lorsqu'il met en oeuvre des procédures analytiques de corroboration;
 - b) de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures analytiques vers la fin de son audit qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité.

Définition

4. Dans les normes ISA, on entend par :
«procédures analytiques», les évaluations des informations financières reposant sur l'analyse de corrélations plausibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques englobent également les investigations nécessaires portant sur les variations ou les corrélations relevées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues. (Réf. : par. A1 à A3)

Exigences

Procédures analytiques de corroboration

5. Lorsque l'auditeur conçoit et met en oeuvre des procédures analytiques de corroboration, seules ou en association avec des tests de détail, en tant que procédures de corroboration conformément à la norme ISA 330³, il doit : (Réf. : par. A4 et A5)
 - a) établir la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières pour des assertions données, compte tenu de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ainsi que, le cas échéant, des tests de détail se rapportant à ces assertions; (Réf. : par. A6 à A11)

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», alinéa 6 b).

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphes 6 et 18.

³ Norme ISA 330, paragraphe 18.

- b) évaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios, en tenant compte de la source, de la comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation; (Réf. : par. A12 à A14)
- c) définir ses attentes quant à des montants comptabilisés ou des ratios et évaluer si les valeurs attendues sont suffisamment précises pour permettre de déceler une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers; (Réf. : par. A15)
- d) déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues qui est acceptable sans entreprendre les investigations complémentaires exigées au paragraphe 7. (Réf. : par. A16)

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale

6. L'auditeur doit concevoir et mettre en oeuvre, vers la fin de son audit, des procédures analytiques qui l'aideront à parvenir à une conclusion générale sur la cohérence des états financiers avec sa compréhension de l'entité. (Réf. : par. A17 à A19)

Investigations sur les résultats des procédures analytiques

7. Si les procédures analytiques mises en oeuvre conformément à la présente norme ISA révèlent l'existence de variations ou de corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de façon importante des valeurs attendues, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces écarts :
 - a) en faisant des demandes d'informations auprès de la direction et en obtenant des éléments probants appropriés corroborant les réponses qu'elle a fournies;
 - b) en mettant en oeuvre d'autres procédures d'audit adaptées aux circonstances. (Réf. : par. A20 et A21)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition des procédures analytiques (Réf. : par. 4)

- A1. Les procédures analytiques comprennent la prise en considération de comparaisons entre les informations financières de l'entité et, par exemple :
 - les informations correspondantes des périodes antérieures;
 - les résultats escomptés de l'entité, par exemple les budgets ou les prévisions, ou les attentes de l'auditeur, par exemple son estimation de la charge d'amortissement;
 - des données sectorielles similaires, par exemple une comparaison du ratio de rotation des comptes clients de l'entité avec le ratio moyen du secteur ou avec ceux d'entités de taille comparable dans le même secteur.
- A2. Les procédures analytiques comprennent également l'examen des corrélations, par exemple :

- entre des éléments d'information financière qui devraient normalement être conformes à des tendances prévisibles, compte tenu des résultats passés de l'entité, par exemple les ratios de la marge brute;
- entre des informations financières et des informations non financières pertinentes, par exemple les frais de personnel par rapport au nombre d'employés.

A3. Les procédures analytiques peuvent être mises en oeuvre au moyen de diverses méthodes, qui vont de simples comparaisons à des analyses complexes faisant appel à des techniques statistiques avancées. Les procédures analytiques peuvent s'appliquer aussi bien à des états financiers consolidés qu'à des composantes ou à des éléments isolés d'information.

Procédures analytiques de corroboration (Réf. : par. 5)

A4. Les procédures de corroboration mises en oeuvre par l'auditeur au niveau des assertions peuvent consister en des tests de détail, des procédures analytiques de corroboration ou une combinaison des deux. Le choix des procédures d'audit à mettre en oeuvre, y compris la décision d'utiliser ou non des procédures analytiques de corroboration, repose sur le jugement de l'auditeur quant à l'efficacité et l'efficience attendues des procédures d'audit dont il dispose en vue de ramener le risque d'audit au niveau des assertions à un niveau suffisamment faible.

A5. L'auditeur peut s'enquérir auprès de la direction de la disponibilité et de la fiabilité des informations nécessaires à la mise en oeuvre de procédures analytiques de corroboration, ainsi que des résultats de telles procédures mises en oeuvre par l'entité. Il peut être efficace pour l'auditeur d'utiliser des données analytiques préparées par la direction, à condition qu'il soit convaincu qu'elles ont été correctement préparées.

Pertinence du recours à des procédures analytiques particulières pour des assertions données (Réf. : alinéa 5 a))

A6. Les procédures analytiques de corroboration sont généralement plus adaptées à des volumes importants d'opérations qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. La mise en oeuvre des procédures analytiques prévues repose sur l'attente de l'existence de corrélations entre des données et de la persistance de ces corrélations en l'absence de conditions connues indiquant le contraire. La pertinence d'une procédure analytique particulière dépend toutefois de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité pour permettre de détecter une anomalie qui, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers.

A7. Dans certains cas, même un modèle de prévision simple peut constituer une procédure analytique efficace. Par exemple, lorsque le nombre d'employés de l'entité rémunérés à des taux fixes a été stable tout au long de la période, il se peut que l'auditeur puisse utiliser ces données pour estimer le total des frais de personnel de la période avec un haut degré de précision, ce qui lui fournit un élément probant sur un poste important des états financiers et réduit la nécessité

- de soumettre ces frais à des tests de détail. Il peut souvent être efficace d'utiliser des ratios commerciaux largement reconnus (tels que les ratios de la marge brute de différents types d'entités de vente au détail) dans le cadre de procédures analytiques de corroboration, afin d'obtenir des éléments probants à l'appui du caractère raisonnable des montants comptabilisés.
- A8. Le niveau d'assurance obtenu varie selon le type de procédure analytique mise en oeuvre. Des procédures analytiques consistant, par exemple, à prévoir le montant total des revenus locatifs d'un immeuble d'appartements, en prenant en considération le taux des loyers, le nombre d'appartements et le taux d'inoccupation, peuvent fournir des éléments probants convaincants et éliminer la nécessité d'autres vérifications au moyen de tests de détail, à condition que tous ces éléments aient été correctement vérifiés. Toutefois, les éléments probants obtenus par le calcul et la comparaison de ratios de la marge brute pour confirmer un montant de produits peuvent se révéler moins convaincants, même s'ils peuvent être utiles à des fins de corroboration lorsqu'ils sont combinés à d'autres procédures d'audit.
- A9. La détermination de la pertinence de procédures analytiques de corroboration particulières est fonction de la nature de l'assertion et de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives. Par exemple, si les contrôles sur le traitement des bons de commande sont déficients, l'auditeur pourra s'appuyer davantage sur des tests de détail que sur des procédures analytiques de corroboration pour les assertions relatives aux comptes clients.
- A10. Il peut également s'avérer pertinent de soumettre à des procédures analytiques de corroboration particulières une assertion qui fait aussi l'objet de tests de détail. Par exemple, pour obtenir des éléments probants à l'appui de l'assertion concernant l'évaluation des soldes des comptes clients, l'auditeur peut, dans le but de déterminer la recouvrabilité des créances, soumettre la balance chronologique des comptes clients à des procédures analytiques, en plus d'effectuer des tests de détail sur les encaissements postérieurs à la date de clôture.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A11. Il se peut que les corrélations entre des éléments particuliers des états financiers qui sont habituellement prises en compte dans l'audit d'entités commerciales ne soient pas toujours pertinentes lors de l'audit d'administrations publiques ou d'autres entités du secteur public à vocation non commerciale; par exemple, dans de nombreuses entités du secteur public, la corrélation directe entre les recettes et les dépenses peut être tenue. De plus, comme les dépenses engagées pour acquérir des actifs peuvent ne pas être inscrites à l'actif, il peut arriver qu'il n'y ait aucune corrélation entre, par exemple, les dépenses au titre des stocks et des immobilisations d'une part, et les valeurs comptabilisées dans les états financiers au titre des stocks et des immobilisations, d'autre part. Par ailleurs, dans le secteur public, il n'existe pas toujours de données ou de statistiques sectorielles pouvant être utilisées à des fins de comparaison. Toutefois, d'autres corrélations peuvent être pertinentes, par exemple, les variations du coût au kilomètre de la

construction de routes ou le rapport entre le nombre de véhicules acquis et le nombre de véhicules mis hors service.

Fiabilité des données (Réf. : alinéa 5 b))

- A12. La fiabilité des données est fonction de leur source et de leur nature et dépend des circonstances dans lesquelles elles ont été obtenues. Il est donc pertinent de tenir compte des éléments qui suivent lorsqu'on cherche à déterminer la fiabilité de données aux fins de la conception de procédures analytiques de corroboration :
- a) source des informations disponibles — par exemple, il se peut que des informations de sources externes indépendantes de l'entité soient plus fiables que celles d'origine interne⁴;
 - b) comparabilité des informations disponibles — par exemple, il peut être nécessaire de compléter les données générales du secteur afin de pouvoir les comparer à celles d'une entité qui fabrique et vend des produits spécialisés;
 - c) nature et pertinence des informations disponibles — par exemple, déterminer si les budgets ont été établis sur la base de résultats prévus plutôt que de buts à atteindre;
 - d) contrôles sur la préparation des informations qui sont conçus pour en assurer l'exhaustivité, l'exactitude et la validité — par exemple, des contrôles exercés sur la préparation, l'analyse et la mise à jour des budgets.
- A13. L'auditeur peut envisager de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés par l'entité, le cas échéant, sur la préparation des informations dont il se sert lors de la mise en oeuvre de procédures analytiques de corroboration en réponse à son évaluation des risques. Lorsque ces contrôles sont efficaces, l'auditeur accorde généralement une plus grande confiance à la fiabilité de ces informations et, par conséquent, aux résultats des procédures analytiques. L'efficacité du fonctionnement des contrôles sur les informations non financières peut souvent être testée dans le cadre de la mise en oeuvre d'autres tests des contrôles. Par exemple, lorsqu'elle met en place des contrôles sur le traitement des factures de vente, l'entité peut y intégrer des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues. En pareil cas, l'auditeur peut tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur l'enregistrement des unités vendues lorsqu'il teste l'efficacité des contrôles sur le traitement des factures de vente. L'auditeur peut aussi se demander si les informations elles-mêmes ont fait l'objet de tests d'audit. La norme ISA 500 définit des exigences et fournit des indications sur la façon de déterminer les procédures d'audit à mettre en oeuvre sur les informations à utiliser dans le cadre des procédures analytiques de corroboration⁵.
- A14. Les questions traitées aux alinéas A12 a) à d) sont pertinentes, tant lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures analytiques de corroboration sur les états financiers de fin de période de l'entité que lorsqu'il les met en oeuvre à une date intermédiaire, et prévoit mettre également en oeuvre de telles procédures pour

⁴ Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphe A31.

⁵ Norme ISA 500, paragraphe 10.

couvrir le reste de la période. La norme ISA 330 définit des exigences et contient des indications sur les procédures de corroboration qui sont mises en oeuvre à une date intermédiaire⁶.

Appréciation du caractère suffisamment précis ou non des valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 c))

A15. Parmi les questions pertinentes dans l'appréciation que fait l'auditeur pour déterminer si les valeurs attendues peuvent être définies avec suffisamment de précision pour permettre de détecter une anomalie qui, cumulée avec d'autres, pourrait constituer une anomalie significative dans les états financiers, il y a les suivantes :

- la précision avec laquelle il est possible de définir les résultats attendus des procédures analytiques de corroboration. Par exemple, l'auditeur peut s'attendre, dans ses comparaisons d'une période à l'autre, à une plus grande cohérence entre les marges brutes qu'entre les charges discrétionnaires, telles que les frais de recherche ou de publicité;
- la mesure dans laquelle les informations peuvent être désagrégées. Il se peut, par exemple, que les procédures analytiques de corroboration soient plus efficaces lorsqu'elles portent sur des informations financières se rapportant à des parties isolées d'une activité ou sur les états financiers de composantes d'une entité diversifiée que lorsqu'elles portent sur les états financiers d'une entité dans son ensemble;
- la disponibilité des informations, tant financières que non financières. Par exemple, l'auditeur peut s'interroger sur la disponibilité d'informations financières, comme des budgets ou des prévisions, et d'informations non financières, comme le nombre d'unités produites ou vendues, pour permettre la conception de procédures analytiques de corroboration. Si les informations sont disponibles, l'auditeur peut également s'interroger sur leur fiabilité, comme l'expliquent les paragraphes A12 et A13 ci-dessus.

Montant de l'écart acceptable entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues (Réf. : alinéa 5 d))

A16. La détermination par l'auditeur du montant de l'écart par rapport aux valeurs attendues qui est acceptable, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des investigations complémentaires, dépend du seuil de signification⁷ et du niveau d'assurance recherché, compte tenu de la possibilité qu'une anomalie, seule ou cumulée avec d'autres anomalies, puisse constituer une anomalie significative dans les états financiers. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il obtienne des éléments probants d'autant plus convaincants que, selon son évaluation, le risque est considéré comme élevé⁸. Par conséquent, plus le risque est évalué à un niveau

⁶ Norme ISA 330, paragraphes 22 et 23.

⁷ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», paragraphe A13.

⁸ Norme ISA 330, alinéa 7 b).

élevé, plus le montant de l'écart acceptable sans que des investigations soient nécessaires est réduit de façon à obtenir le niveau souhaité d'éléments probants convaincants⁹.

Procédures analytiques comme moyen de parvenir à une conclusion générale (Réf. : par. 6)

- A17. Les conclusions tirées des résultats des procédures analytiques conçues et mises en oeuvre conformément au paragraphe 6 visent à corroborer les conclusions dégagées lors de l'audit de composantes ou d'éléments particuliers des états financiers, ce qui aide l'auditeur à tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.
- A18. Il se peut que les résultats de ces procédures analytiques permettent d'identifier l'existence d'un risque d'anomalies significatives non détecté jusqu'alors. En pareil cas, la norme ISA 315 exige de l'auditeur qu'il révise son évaluation des risques d'anomalies significatives et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues¹⁰.
- A19. Les procédures analytiques mises en oeuvre conformément au paragraphe 6 peuvent être semblables à celles qui seraient utilisées comme procédures d'évaluation des risques.

Investigations sur les résultats des procédures analytiques (Réf. : par. 7)

- A20. L'auditeur peut obtenir des éléments probants pertinents par rapport aux réponses de la direction en évaluant celles-ci en fonction de la compréhension qu'il a de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres éléments probants obtenus au cours de l'audit.
- A21. Il peut être nécessaire de mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit lorsque, par exemple, la direction est incapable de fournir une explication ou que l'explication qu'elle fournit, conjuguée aux éléments probants pertinents obtenus par rapport à sa réponse, n'est pas considérée comme appropriée.

⁹ Norme ISA 330, paragraphe A19.

¹⁰ Norme ISA 315, paragraphe 31.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 530**

Sondages en audit

This International Standard on Auditing (ISA) 530, “Audit sampling”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 530, «Sondages en audit», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 530, “Audit sampling” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 530, «Sondages en audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 530, “Audit sampling.” Numéro ISBN : 978-1-60815-016-8.

Sondages en audit

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Exigences	
Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester	6-8
Mise en oeuvre des procédures d'audit	9-11
Nature et cause des écarts et des anomalies	12-13
Extrapolation des anomalies	14
Évaluation des résultats du sondage	15
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définitions	A1-A3
Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester	A4-A13
Mise en oeuvre des procédures d'audit	A14-A16
Nature et cause des écarts et des anomalies	A17
Extrapolation des anomalies	A18-A20
Évaluation des résultats du sondage	A21-A23
Annexe 1 : Stratification et échantillonnage pondéré en fonction de la valeur	
Annexe 2 : Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles	
Annexe 3 : Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests de détail	
Annexe 4 : Méthodes d'échantillonnage	

La Norme internationale d'audit (ISA) 530, «Sondages en audit», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) s'applique lorsque l'auditeur a décidé d'utiliser des sondages dans la mise en oeuvre des procédures d'audit. Elle traite de la conception du sondage et de la sélection de l'échantillon, de la mise en oeuvre de tests des contrôles et de tests de détail et de l'évaluation des résultats émanant de l'échantillon dans les contextes où l'auditeur a recours à des méthodes de sondage statistique ou non statistique.
2. La présente norme ISA complète la norme ISA 500¹, qui traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures d'audit lui permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. La norme ISA 500 fournit des indications sur les modes de sélection d'éléments à des fins de tests auxquels l'auditeur peut avoir recours, le sondage en audit constituant l'un de ces modes.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur qui a recours au sondage est de disposer d'une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon est sélectionné.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «sondage en audit» (ou «sondage»), la mise en oeuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % des éléments d'une population pertinente pour l'audit, d'une manière telle que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées et dans le but de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour tirer des conclusions sur l'ensemble de la population;
 - b) «population», l'ensemble des données à partir desquelles l'auditeur sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite tirer des conclusions;
 - c) «risque d'échantillonnage», le risque que la conclusion à laquelle aboutit l'auditeur sur la base d'un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble 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 des contrôles, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'un test de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalie significative alors qu'en

¹ Norme ISA 500, «Éléments probants».

réalité, il en existe. L'auditeur se soucie avant tout de ce type de conclusion erronée, parce qu'elle a une incidence sur l'efficacité de l'audit et qu'elle est plus susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée,

- ii) dans le cas d'un test des contrôles, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou, dans le cas d'un test de détail, la conclusion qu'une anomalie significative existe alors qu'en réalité, il n'en existe pas. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficacité de l'audit, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires qui ne feront qu'établir l'inexactitude des conclusions initiales;
- d) «risque non lié à l'échantillonnage», le risque que l'auditeur parvienne à une conclusion erronée pour quelque raison qui n'est pas liée au risque d'échantillonnage; (Réf. : par. A1)
- e) «exception», une anomalie ou un écart manifestement non représentatif d'anomalies ou d'écarts affectant la population;
- f) «unité d'échantillonnage», chacun des différents éléments constituant une population; (Réf. : par. A2)
- g) «sondage statistique», une méthode de sondage possédant les deux caractéristiques suivantes :
 - i) sélection aléatoire des unités formant l'échantillon,
 - 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», la division d'une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des caractéristiques similaires (souvent en termes de valeur monétaire);
- i) «anomalie acceptable», une valeur monétaire fixée comme référence par l'auditeur, qui cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que la valeur des anomalies affectant réellement la population n'excède pas cette valeur de référence; (Réf. : par. A3)
- j) «taux d'écart acceptable», un taux d'écart par rapport aux procédures de contrôle interne prescrites, fixé comme référence par l'auditeur, qui cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que le taux d'écart affectant réellement la population n'excède pas ce taux de référence.

Exigences

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

6. Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur doit prendre en considération le but de la procédure d'audit et les caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon. (Réf. : par. A4 à A9)

7. L'auditeur doit construire un échantillon de taille suffisante pour ramener le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible. (Réf. : par. A10 et A11)
8. L'auditeur doit sélectionner les éléments de l'échantillon d'une manière telle que chaque unité d'échantillonnage de la population ait une chance d'être sélectionnée. (Réf. : par. A12 et A13)

Mise en oeuvre des procédures d'audit

9. L'auditeur doit soumettre chacun des éléments sélectionnés à des procédures d'audit adaptées au but visé.
10. Si un élément sélectionné ne se prête pas à l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit appliquer celle-ci à un élément de substitution. (Réf. : par. A14)
11. Si l'auditeur est incapable d'appliquer à un élément sélectionné les procédures d'audit prévues, ou des procédures de remplacement adaptées, il doit traiter l'élément en question comme un écart par rapport au contrôle prescrit dans le cas des tests des contrôles, ou comme une anomalie dans le cas des tests de détail. (Réf. : par. A15 et A16)

Nature et cause des écarts et des anomalies

12. L'auditeur doit procéder à une investigation de la nature et de la cause des écarts et des anomalies relevés et en évaluer l'incidence possible sur le but visé par la procédure d'audit et sur les autres aspects de l'audit. (Réf. : par. A17)
13. Dans les situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou un écart décelé dans un échantillon constitue une exception, il doit acquérir un haut degré de certitude que l'anomalie ou l'écart n'est pas représentatif de la population. Pour ce faire, il doit mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que l'anomalie ou l'écart n'affecte pas le reste de la population.

Extrapolation des anomalies

14. Dans le cas d'un test de détail, l'auditeur doit extrapoler les anomalies observées dans l'échantillon à l'ensemble de la population. (Réf. : par. A18 à A20)

Évaluation des résultats du sondage

15. L'auditeur doit évaluer :
 - a) les résultats du sondage; (Réf. : par. A21 et A22)
 - b) si le recours au sondage lui a fourni une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée. (Réf. : par. A23)

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définitions

Risque non lié à l'échantillonnage (Réf. : alinéa 5 d))

- A1. Constituent notamment des exemples de risques non liés à l'échantillonnage l'utilisation de procédures d'audit inappropriées ou une interprétation erronée des éléments probants qui fait qu'une anomalie ou un écart passe inaperçu.

Unité d'échantillonnage (Réf. : alinéa 5 f))

- A2. Les unités d'échantillonnage peuvent être des éléments matériels (par exemple, des chèques énumérés sur un bordereau de dépôt, des écritures de crédit sur des relevés bancaires, des factures de vente ou des soldes de comptes clients) ou des unités monétaires.

Anomalie acceptable (Réf. : alinéa 5 i))

- A3. L'auditeur qui conçoit un sondage détermine l'anomalie acceptable afin de répondre au risque que le total des anomalies individuellement non significatives puisse conduire à des anomalies significatives dans les états financiers, et en prévoyant une marge pour les anomalies qui pourraient échapper à la détection. L'anomalie acceptable constitue une application de la notion de seuil de signification pour les travaux, au sens de la norme ISA 320², à une procédure d'échantillonnage particulière. L'anomalie acceptable peut correspondre à un montant égal ou inférieur au seuil de signification pour les travaux.

Conception du sondage, taille de l'échantillon et sélection des éléments à tester

Conception du sondage (Réf. : par. 6)

- A4. Les sondages donnent la possibilité à l'auditeur d'obtenir et d'évaluer des éléments probants concernant certaines caractéristiques des éléments sélectionnés, ce qui lui permet ou contribue à lui permettre de former une conclusion sur la population dont l'échantillon est tiré. La méthode de sondage retenue peut être soit non statistique, soit statistique.
- A5. Lors de la conception d'un sondage, l'auditeur tient notamment compte du but spécifique à atteindre et de la combinaison de procédures d'audit qui est la plus susceptible de lui permettre de l'atteindre. La prise en considération de la nature des éléments probants recherchés et des conditions susceptibles de donner lieu à un écart ou à une anomalie ou d'autres caractéristiques concernant ces éléments probants aidera l'auditeur à définir ce qui constitue un écart ou une anomalie et quelle population utiliser pour le sondage. Pour satisfaire à l'exigence du paragraphe 10 de la norme ISA 500, l'auditeur qui effectue un sondage met en oeuvre des procédures d'audit en vue d'obtenir des éléments probants attestant l'exhaustivité de la population dont l'échantillon est tiré.
- A6. La prise en considération du but de la procédure d'audit, exigée par le paragraphe 6, implique une bonne compréhension de ce qui constitue un écart ou une anomalie, de telle sorte que toutes les conditions pertinentes par rapport au

² Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», paragraphe 9.

but de la procédure, et seulement celles-là, sont à retenir pour l'évaluation des écarts ou l'extrapolation des anomalies. Par exemple, dans un test de détail relatif à l'existence de comptes clients, comme une confirmation externe, les paiements effectués par le client avant la date de confirmation mais reçus juste après cette date par l'entité ne sont pas considérés comme une anomalie. De même, une erreur d'imputation entre des comptes clients n'affecte pas le total des créances. En conséquence, il peut être non approprié de considérer cette erreur d'imputation comme une anomalie lors de l'évaluation des résultats de sondage de cette procédure d'audit particulière, même si elle peut avoir un effet important sur d'autres aspects de l'audit, comme l'évaluation du risque de fraude ou du caractère adéquat de la provision pour créances douteuses.

- A7. Lors de la prise en considération des caractéristiques d'une population, dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur effectue une évaluation du taux d'écart attendu en se fondant sur sa compréhension des contrôles pertinents ou sur l'examen d'un petit nombre d'éléments de la population. Il s'appuie sur cette évaluation pour concevoir le sondage et décider de la taille de l'échantillon. Par exemple, si le taux d'écart attendu dépasse le niveau acceptable, l'auditeur décidera normalement de ne pas mettre en oeuvre de tests sur les contrôles. De même, pour les tests de détail, l'auditeur effectue une évaluation des anomalies attendues dans la population. Si la valeur des anomalies attendues est élevée, l'examen de 100 % de la population ou le recours à un échantillon de grande taille peuvent être appropriés.
- A8. Lors de la prise en considération des caractéristiques de la population dont l'échantillon sera tiré, l'auditeur peut déterminer qu'il est approprié d'avoir recours à la stratification ou à l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur. Il est traité plus en détail de la stratification et de l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur dans l'Annexe 1.
- A9. La décision d'utiliser une méthode de sondage statistique ou non statistique relève du jugement de l'auditeur; cependant, la taille de l'échantillon n'est pas un critère valable pour l'adoption d'une méthode statistique ou d'une méthode non statistique.

Taille de l'échantillon (Réf. : par. 7)

- A10. Le niveau de risque d'échantillonnage que l'auditeur est disposé à accepter a une incidence sur la taille que devra avoir l'échantillon. Plus le risque que l'auditeur est disposé à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon devra être grande.
- A11. La détermination de la taille de l'échantillon peut se faire au moyen d'une formule statistique ou par l'exercice du jugement professionnel. Les Annexes 2 et 3 indiquent l'incidence que différents facteurs ont généralement sur la détermination de la taille de l'échantillon. Toutes choses égales par ailleurs, les facteurs désignés dans les Annexes 2 et 3 auront une incidence similaire, que la méthode retenue soit statistique ou non statistique.

Sélection des éléments à tester (Réf. : par. 8)

- A12. Dans le cas d'un sondage statistique, les éléments de l'échantillon sont sélectionnés de façon à ce que chaque unité d'échantillonnage ait une probabilité connue d'être sélectionnée. Dans le cas d'un sondage non statistique, l'auditeur exerce son jugement pour sélectionner les éléments de l'échantillon. Le sondage ayant pour but de fournir à l'auditeur une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné, il importe que l'auditeur sélectionne un échantillon représentatif, de façon à éviter tout biais, en choisissant des éléments dotés de caractéristiques typiques de la population.
- A13. Les principales méthodes d'échantillonnage sont la sélection aléatoire, la sélection systématique et la sélection empirique. Chacune de ces méthodes est analysée dans l'Annexe 4.

Mise en oeuvre des procédures d'audit (Réf. : par. 10 et 11)

- A14. Un exemple de situation où il est nécessaire d'appliquer la procédure à un élément de substitution serait le cas où un chèque annulé se trouve sélectionné lors d'un test visant à recueillir des éléments probants attestant une autorisation de paiement. Si l'auditeur est convaincu que le chèque a été correctement annulé et, dès lors, ne constitue pas un écart, il examine un élément de substitution approprié.
- 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 de remplacement adaptée pourrait consister à examiner les encaissements ultérieurs de même que des éléments probants indiquant leur source et la ou les créances qu'ils sont censés régler, lorsqu'une demande de confirmation expresse est restée sans réponse.

Nature et cause des écarts et des anomalies (Réf. : par. 12)

- A17. En analysant les écarts et les anomalies relevés, il se peut que l'auditeur observe que nombre d'entre eux ont une caractéristique commune, par exemple le type d'opération, l'emplacement, la ligne de produits ou la période concernée. En pareil cas, l'auditeur peut décider de rechercher dans la population tous les éléments partageant cette même caractéristique et d'étendre les procédures d'audit à tous ces éléments. En outre, de tels écarts ou anomalies peuvent être intentionnels et signaler la possibilité d'une fraude.

Extrapolation des anomalies (Réf. : par. 14)

- A18. Il est exigé de l'auditeur qu'il extrapole les anomalies à l'ensemble de la population afin d'obtenir une vue d'ensemble de l'ampleur de la valeur des anomalies, mais il se peut que cette extrapolation ne soit pas suffisante pour permettre de déterminer un montant à enregistrer.
- A19. Lorsque l'auditeur a établi qu'une anomalie constituait une exception, il peut l'exclure de l'extrapolation des anomalies à l'ensemble de la population. Il lui

faut toutefois tenir compte de l'effet de cette anomalie, si elle n'est pas corrigée, en plus de l'extrapolation des anomalies qui ne constituent pas des exceptions.

- A20. Dans le cas des tests des contrôles, il n'est pas nécessaire d'effectuer une extrapolation explicite des écarts puisque le taux d'écart observé dans l'échantillon est aussi le taux d'écart extrapolé à l'ensemble de la population. La norme ISA 330³ fournit à l'auditeur des indications sur la conduite à tenir lorsqu'il détecte des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels il a l'intention de s'appuyer.

Évaluation des résultats du sondage (Réf. : par. 15)

- A21. Dans le cas des tests des contrôles, un taux d'écart d'une ampleur inattendue dans un échantillon peut amener l'auditeur à réviser à la hausse le risque d'anomalies significatives, à moins qu'il n'obtienne des éléments probants supplémentaires étayant son évaluation initiale. Dans le cas des tests de détail, la présence dans un échantillon d'anomalies dont la valeur est d'une ampleur inattendue peut amener l'auditeur à croire, en l'absence d'éléments probants supplémentaires indiquant le contraire, qu'une catégorie d'opérations ou un solde de compte comporte une ou plusieurs anomalies significatives.
- A22. Dans le cas des tests de détail, le total des anomalies extrapolées et, le cas échéant, des anomalies exceptionnelles représente, pour l'auditeur, la meilleure estimation de l'anomalie affectant la population. Lorsque les anomalies extrapolées plus, le cas échéant, les anomalies exceptionnelles dépassent l'anomalie acceptable, l'échantillon ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée. Plus le total des anomalies extrapolées et des anomalies exceptionnelles se rapproche de l'anomalie acceptable, plus il est probable que l'anomalie affectant réellement la population puisse dépasser l'anomalie acceptable. Par ailleurs, lorsque la valeur des anomalies extrapolées dépasse celle à laquelle s'attendait l'auditeur et sur laquelle il s'était fondé pour déterminer la taille de l'échantillon, l'auditeur peut en conclure qu'il existe un risque d'échantillonnage inacceptable que l'anomalie affectant réellement la population dépasse l'anomalie acceptable. Au demeurant, la prise en compte des résultats des autres procédures d'audit aide l'auditeur à évaluer le risque que l'anomalie affectant réellement la population dépasse l'anomalie acceptable, risque que l'obtention d'éléments probants supplémentaires permet de réduire.
- A23. Si l'auditeur conclut que le sondage ne fournit pas une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population testée, il peut :
- demander à la direction de procéder à une investigation des anomalies qu'il a relevées et de la possibilité que d'autres anomalies existent, puis de procéder aux ajustements nécessaires;
 - modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires de manière à favoriser l'obtention du niveau d'assurance requis. Par exemple, dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur pourrait

³ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphe 17.

étendre la taille de l'échantillon, tester un contrôle de remplacement ou modifier les procédures de corroboration concernées.

Annexe 1

(Réf. : par. A8)

Stratification et échantillonnage pondéré en fonction de la valeur

Lors de la prise en considération des caractéristiques de la population dont sera tiré l'échantillon, l'auditeur peut déterminer qu'il est approprié d'avoir recours à la stratification ou à l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur. La présente annexe fournit à l'auditeur des indications sur le recours aux techniques de la stratification et de l'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur.

Stratification

1. L'efficacité de l'audit peut être améliorée si l'auditeur stratifie la population en la divisant en sous-populations discrètes partageant une caractéristique identifiée. L'objectif de la stratification est de réduire l'ampleur des variations entre les éléments d'une même strate, de manière à permettre une diminution de la taille de l'échantillon, sans pour autant augmenter le risque d'échantillonnage.
2. Lors de la réalisation de tests de détail, la population est souvent stratifiée en termes de valeur monétaire. Cela permet de concentrer davantage l'effort d'audit sur les éléments de grande valeur monétaire, qui sont les plus susceptibles d'être affectés par une anomalie résultant d'une surévaluation. De façon analogue, la population peut être stratifiée en fonction d'une caractéristique particulière indiquant un risque plus élevé d'anomalie. Par exemple, lors de tests sur la provision pour créances douteuses dans le cadre de l'évaluation des comptes clients, l'ensemble des soldes peut être stratifié par ordre d'ancienneté.
3. Les résultats des procédures d'audit appliquées à un échantillon d'éléments d'une strate ne peuvent être extrapolés qu'aux éléments qui composent cette strate. Pour tirer une conclusion sur l'ensemble de la population, il faudra que l'auditeur tienne compte du risque d'anomalies significatives touchant les autres strates qui entrent dans la composition de l'ensemble de la population. Par exemple, il peut arriver que 20 % des éléments d'une population représentent 90 % de la valeur du solde d'un compte. L'auditeur peut décider d'examiner un échantillon de ces éléments. Il évalue les résultats de cet échantillon et aboutit à une conclusion touchant 90 % de la valeur du solde du compte, indépendamment des 10 % restants (pour ceux-ci, il utilisera un autre échantillon ou un autre moyen de recueillir des éléments probants, à moins qu'il ne les considère comme non significatifs).
4. Lorsqu'une catégorie d'opérations ou le solde d'un compte a été subdivisé en strates, les anomalies sont extrapolées pour chaque strate séparément. Les anomalies extrapolées pour chaque strate sont ensuite combinées pour examiner l'effet possible des anomalies sur l'ensemble de la catégorie d'opérations ou du solde du compte.

Échantillonnage pondéré en fonction de la valeur

5. Lors de la réalisation de tests de détail, il peut être efficace de retenir à titre d'unité d'échantillonnage chacune des unités monétaires qui composent la population. Après avoir sélectionné des unités monétaires spécifiques au sein de la population, qui peut être par exemple le solde global des comptes clients, l'auditeur peut ensuite examiner les éléments particuliers, par exemple les soldes de comptes clients particuliers, qui contiennent ces unités monétaires. Un des avantages du choix de l'unité monétaire comme unité d'échantillonnage est qu'il permet de concentrer l'effort d'audit sur les éléments de grande valeur, parce qu'ils ont plus de chances que les autres d'être sélectionnés, ce qui peut aboutir à des échantillons de plus petite taille. Une telle démarche peut être combinée à la sélection dite systématique (voir l'Annexe 4) et est d'autant plus efficace que les éléments sont sélectionnés de façon aléatoire.

Annexe 2

(Réf. : par. A11)

Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles

Pour déterminer la taille de l'échantillon dans le cas des tests des contrôles, l'auditeur peut tenir compte des facteurs qui suivent. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble et, pour leur application, il est présumé que l'auditeur ne modifie pas la nature ni le calendrier des tests des contrôles, ni la stratégie concernant les procédures de corroboration qu'il a adoptée en réponse à son évaluation des risques.

FACTEUR	INCIDENCE SUR LA TAILLE DE L'ÉCHANTILLON	
1. Augmentation de la mesure dans laquelle l'auditeur tient compte des contrôles pertinents pour son évaluation des risques	Augmentation	Plus le niveau d'assurance que l'auditeur a l'intention d'obtenir sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles est élevé, plus son évaluation du risque d'anomalies significatives sera faible, et plus la taille de l'échantillon devra être grande. Lorsque son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles, il est exigé de l'auditeur qu'il effectue des tests des contrôles. Toutes choses égales par ailleurs, plus l'auditeur se fie à l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour

		son évaluation des risques, plus ses tests des contrôles ont d'étendue (et plus, par conséquent, la taille de l'échantillon augmente).
2. Augmentation du taux d'écart acceptable	Diminution	Plus le taux d'écart acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
3. Augmentation du taux d'écart attendu dans la population à tester	Augmentation	Plus le taux d'écart attendu est élevé, plus la taille de l'échantillon doit être grande, de manière à permettre à l'auditeur de faire une estimation raisonnable du taux d'écart réel. Lorsqu'il cherche à prévoir un taux d'écart, l'auditeur tient notamment compte de sa compréhension de l'entreprise (en particulier sa compréhension du contrôle interne, acquise par la mise en oeuvre de procédures d'évaluation des risques), des changements de personnel ou des changements dans le contrôle interne, des résultats des procédures d'audit réalisées lors des périodes précédentes et des résultats des autres procédures d'audit. Lorsque les taux d'écart attendus dans le contrôle sont élevés, l'auditeur n'est fondé à réviser à la baisse son évaluation du risque d'anomalies significatives que dans une mesure minime, voire nulle.
4. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que le taux d'écart affectant réellement la population ne dépasse pas le taux d'écart acceptable	Augmentation	Plus l'auditeur désire avoir un niveau d'assurance élevé que les résultats du sondage reflètent réellement l'ampleur des écarts dans la population, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
5. Augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage	Effet négligeable	Dans le cas de grosses populations, la taille réelle de la population a une incidence minime, voire nulle,

dans la population		sur la taille de l'échantillon. En revanche, dans le cas de petites populations, le sondage n'est peut-être pas une méthode aussi efficiente que d'autres pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
--------------------	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Annexe 3

(Réf : par. A11)

Exemples de facteurs influant sur la taille de l'échantillon dans le cas des tests de détail

Pour déterminer la taille de l'échantillon dans le cas des tests de détail, l'auditeur peut tenir compte des facteurs suivants. Ces facteurs doivent être considérés dans leur ensemble et, pour leur application, il est présumé que l'auditeur ne modifie pas l'approche retenue pour les tests des contrôles ni la nature ou le calendrier des procédures de corroboration en réponse à son évaluation des risques.

FACTEUR	INCIDENCE SUR LA TAILLE DE L'ÉCHANTILLON	
1. Révision à la hausse de l'évaluation du risque d'anomalies significatives par l'auditeur	Augmentation	Plus l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est élevée, plus la taille de l'échantillon doit être grande. L'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives est influencée par le risque inhérent et le risque lié au contrôle. Par exemple, si l'auditeur ne met pas en oeuvre de tests des contrôles, il ne saurait s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne pour réviser à la baisse son évaluation des risques en ce qui concerne une assertion particulière. C'est pourquoi, afin de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible, le risque de non-détection doit être bas et il faut que l'auditeur s'appuie davantage sur les procédures de corroboration. Plus la proportion d'éléments probants obtenus au

		moyen de tests de détail est grande (ce qui implique un risque de non-détection plus bas), plus la taille de l'échantillon doit être grande.
2. Plus grande utilisation d'autres procédures de corroboration visant la même assertion	Diminution	Plus l'auditeur s'appuie sur d'autres procédures de corroboration (tests de détail ou procédures analytiques de corroboration) pour ramener à un niveau acceptable le risque de non-détection concernant une population particulière, moins le niveau d'assurance que l'auditeur exige du sondage sera élevé et plus la taille de l'échantillon pourra être réduite.
3. Augmentation du niveau d'assurance désiré par l'auditeur que l'anomalie affectant réellement la population ne dépasse pas l'anomalie acceptable	Augmentation	Plus l'auditeur exige un niveau d'assurance élevé que les résultats du sondage reflètent réellement la valeur des anomalies affectant réellement la population, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
4. Augmentation de l'anomalie acceptable	Diminution	Plus l'anomalie acceptable est faible, plus la taille de l'échantillon doit être grande.
5. Augmentation de la valeur des anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation	Plus la valeur des anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population est élevée, plus la taille de l'échantillon doit être grande afin de lui permettre d'effectuer une estimation raisonnable de la valeur des anomalies affectant réellement la population. Lorsqu'il cherche à prévoir la valeur des anomalies, l'auditeur tient notamment compte du degré de subjectivité dans la détermination de la valeur des éléments, des résultats des procédures d'évaluation des risques, des tests des contrôles, des procédures d'audit mises en oeuvre lors des

		périodes précédentes ainsi que des autres procédures de corroboration.
6. Stratification de la population, lorsque c'est approprié	Diminution	Lorsque les éléments de la population présentent un large éventail (une grande variabilité) de valeurs monétaires, il peut être utile de stratifier la population. Lorsque la population peut être stratifiée correctement, le total des échantillons tirés des strates sera généralement d'une taille inférieure à celle de l'échantillon qui aurait été nécessaire pour atteindre un niveau donné de risque d'échantillonnage si l'on s'était limité à tirer un seul échantillon de la population totale.
7. Nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable	Dans le cas de grosses populations, la taille réelle de la population a une incidence minime, voire nulle, sur la taille de l'échantillon. En revanche, dans le cas de petites populations, le sondage n'est peut-être pas une méthode aussi efficace que d'autres pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Toutefois, lorsque l'unité monétaire est utilisée comme unité d'échantillonnage, une augmentation de la valeur monétaire de la population se traduit par un accroissement de la taille de l'échantillon, à moins que l'augmentation ne soit compensée par un accroissement proportionnel du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir).)

Annexe 4

(Réf. : par. A13)

Méthodes d'échantillonnage

Il existe de multiples méthodes d'échantillonnage. En voici les principales :

- a) La sélection aléatoire (qui passe par le recours à des générateurs de nombres aléatoires, par exemple des tables de nombres aléatoires).
- b) La sélection systématique, qui consiste à diviser le nombre total d'unités dans la population par le nombre d'unités désiré dans l'échantillon afin d'obtenir un intervalle d'échantillonnage, par exemple 50; on détermine un point de départ entre 1 et 50 : c'est la première unité de l'échantillon; on sélectionne ensuite chaque cinquantième unité d'échantillonnage. Même si le point de départ peut être déterminé empiriquement, l'échantillon a plus de chances d'être véritablement aléatoire si le point de départ est déterminé par un générateur de nombres aléatoires ou tiré d'une table de nombres aléatoires. Pour recourir à la sélection systématique, il faut que l'auditeur ait déterminé que les unités d'échantillonnage dans la population ne sont pas structurées de telle façon que l'intervalle d'échantillonnage coïncide avec une éventuelle périodicité d'une caractéristique de la population.
- c) L'échantillonnage en unités monétaires, qui est un type d'échantillonnage pondéré en fonction de la valeur (voir l'Annexe 1) où la taille, la sélection et l'évaluation de l'échantillon permettent de formuler une conclusion en termes monétaires.
- d) La sélection empirique, qui consiste à sélectionner l'échantillon sans appliquer de technique structurée. Malgré l'absence de technique structurée, l'auditeur évite néanmoins tout biais ou toute prévisibilité conscients (par exemple, le fait d'éviter les éléments difficiles à repérer ou encore de choisir ou d'écarter systématiquement la première ou la dernière écriture des pages) et s'efforce au contraire de faire en sorte que tous les éléments de la population aient une chance d'être sélectionnés. La sélection empirique est incompatible avec le sondage statistique.
- e) La sélection en bloc, qui consiste à sélectionner un ou plusieurs blocs d'éléments voisins au sein de la population. Il est d'ordinaire impossible d'utiliser la sélection en bloc pour des sondages en audit parce que la plupart des populations sont structurées de telle sorte qu'on peut s'attendre à ce que des éléments qui se suivent partagent des caractéristiques similaires, qui les distinguent du reste de la population. Même si, dans certaines circonstances, ce peut être une procédure d'audit appropriée que d'examiner un bloc d'éléments, il s'agira rarement d'une technique d'échantillonnage appropriée lorsque l'auditeur a l'intention de tirer des conclusions valides sur l'ensemble de la population à partir de l'échantillon.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 540**

**Audit des estimations comptables, y compris les estimations
comptables en juste valeur, et des informations y afférentes
à fournir**

This International Standard on Auditing (ISA) 540, “Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 540, “Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 540, “Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures.”

Numéro ISBN : 978-1-60815-017-5.

Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	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
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	8-9
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	10-11
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	12-14
Procédures de corroboration complémentaires en réponse aux risques importants	15-17
Évaluation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies	18
Informations fournies sur les estimations comptables	19-20
Indices d'un parti pris possible de la direction	21
Déclarations écrites	22
Documentation	23
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Nature des estimations comptables	A1-A11
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A12-A44
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A45-A51
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	A52-A101
Procédures de corroboration complémentaires en réponse aux risques importants	A102-A115
Évaluation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies	A116-A119

Informations fournies sur les estimations comptables	A120-A123
Indices d'un parti pris possible de la direction	A124-A125
Déclarations écrites	A126-A127
Documentation	A128
Annexe : Les évaluations et les informations à fournir en juste valeur selon différents référentiels d'information financière	

La Norme internationale d'audit (ISA) 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectif généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et les informations y afférentes à fournir, dans le cadre d'un audit d'états financiers. Plus spécifiquement, elle explicite les modalités d'application des normes ISA 315¹ et 330², ainsi que d'autres normes ISA pertinentes, pour ce qui regarde les estimations comptables. Elle comporte également des exigences et des indications concernant les anomalies présentes dans des estimations comptables particulières, ainsi que les indices d'un parti pris possible de la direction.

Nature des estimations comptables

2. Certains éléments des états financiers sont impossibles à évaluer avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Aux fins de la présente norme ISA, ces éléments portent le nom d'«estimations comptables». La nature et la fiabilité des informations sur lesquelles la direction peut s'appuyer pour procéder aux estimations comptables varient grandement, ce qui influe sur le degré d'incertitude de mesure qui leur est associé. Ce degré d'incertitude de mesure influe à son tour sur les risques d'anomalies significatives associés aux estimations comptables, et notamment sur le risque que les estimations présentent un parti pris volontaire ou involontaire de la part de la direction. (Réf. : par. A1 à A11)

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

3. L'objectif d'évaluation des estimations comptables peut varier selon le référentiel d'information financière applicable ou l'élément financier à communiquer. Dans certains cas, il est nécessaire de procéder à une estimation comptable afin de prévoir le dénouement d'opérations, d'événements ou de conditions. Dans d'autres cas, dont ceux de bon nombre d'estimations comptables en juste valeur, l'objectif d'évaluation est différent, puisqu'il s'agit d'exprimer la valeur d'une opération actuelle ou d'un élément des états financiers sur la base des conditions observées à la date d'évaluation, par exemple le prix de marché estimatif pour un type particulier d'actif ou de passif. Ainsi, il peut arriver que le référentiel d'information financière applicable exige une évaluation en juste valeur sur la base d'une opération hypothétique actuelle que concluraient vraisemblablement des parties compétentes agissant en toute liberté (parfois désignées par l'expression «intervenants du marché» ou une expression équivalente) dans des conditions normales de concurrence, plutôt que sur la base du règlement d'une opération à une date passée ou future³.
4. L'existence d'un écart entre le dénouement de l'estimation comptable et le montant initialement comptabilisé ou ayant fait l'objet d'informations dans les états financiers n'implique pas nécessairement la présence d'une anomalie dans les états financiers. Cela est particulièrement vrai dans le cas des estimations comptables en juste valeur, du fait que tout dénouement observé est invariablement influencé par des événements ou conditions postérieurs à la date à laquelle la valeur est estimée aux fins de l'établissement des états financiers.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur est d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable :
 - a) les estimations comptables (y compris les estimations comptables en juste valeur) dans les états financiers, qu'elles soient comptabilisées ou qu'elles fassent l'objet d'informations, sont raisonnables;
 - b) les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «estimation comptable», une approximation d'une valeur monétaire en l'absence de moyen de mesure précis. Cette expression est employée à la fois pour les montants évalués en juste valeur pour lesquels il existe une incertitude de mesure, et pour les autres montants nécessitant une estimation. Lorsqu'une disposition de la présente norme ISA ne vise que les estimations

³ La juste valeur peut être définie de différentes façons selon les référentiels comptables.

- comptables impliquant une évaluation en juste valeur, c'est l'expression «estimations comptables en juste valeur» qui est utilisée;
- b) «estimation ponctuelle de l'auditeur» ou «intervalle de confiance de l'auditeur», le montant ou la fourchette de montants, respectivement, déterminés à partir d'éléments probants, qui est utilisé pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction;
 - c) «incertitude de mesure», le fait qu'une estimation comptable et les informations y afférentes fournies puissent présenter un manque de précision inhérent à l'opération de mesure;
 - d) «parti pris de la direction», un manque de neutralité de la part de la direction dans la préparation de l'information;
 - e) «estimation ponctuelle de la direction», le montant retenu par la direction et comptabilisé ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers à titre d'estimation comptable;
 - f) «dénouement d'une estimation comptable», la valeur monétaire qui se matérialise réellement à l'issue des opérations, événements ou conditions sur lesquels porte l'estimation comptable.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

8. Lorsque l'auditeur met en oeuvre des procédures d'évaluation des risques et procède à des activités connexes afin d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne de l'entité, comme l'exige la norme ISA 315⁴, il doit acquérir une compréhension des points suivants afin de disposer d'une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux estimations comptables : (Réf. : par. A12)
- a) les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables, y compris les informations y afférentes à fournir; (Réf. : par. A13 à A15)
 - b) la manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions pouvant nécessiter la comptabilisation ou la fourniture en note d'estimations comptables dans les états financiers. Dans le cadre de l'acquisition de cette compréhension, l'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction des changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou de nécessiter la révision d'estimations comptables existantes; (Réf. : par. A16 à A21)
 - c) la manière dont la direction procède aux estimations comptables, et les données sur lesquelles elles sont fondées, y compris : (Réf. : par. A22 et A23)
 - i) la méthode et, le cas échéant, le modèle utilisés pour établir l'estimation comptable, (Réf. : par. A24 à A26)
 - ii) les contrôles pertinents, (Réf. : par. A27 et A28)

⁴ Norme ISA 315, paragraphes 5, 6, 11 et 12.

- iii) si la direction a eu recours aux services d'un expert, (Réf. : par. A29 et A30)
 - iv) les hypothèses qui sous-tendent les estimations comptables, (Réf. : par. A31 à A36)
 - v) 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, (Réf. : par. A37)
 - vi) si la direction a évalué l'incidence de l'incertitude de mesure et, dans l'affirmative, comment elle a procédé à cette évaluation. (Réf. : par. A38)
9. L'auditeur doit examiner le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers de la période précédente ou, le cas échéant, leur révision pour les besoins de la période considérée. La nature et l'étendue de cet examen sont fonction de la nature des estimations comptables et de l'utilité des informations qui devraient résulter de cet examen pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les estimations comptables que comportent les états financiers de la période considérée. Cet examen n'a toutefois pas pour objet de remettre en cause les jugements portés au cours des périodes précédentes à partir des informations alors disponibles. (Réf. : par. A39 à A44)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

10. Pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, comme l'exige la norme ISA 315⁵, l'auditeur doit évaluer le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable. (Réf. : par. A45 et A46)
11. L'auditeur doit déterminer si, selon son jugement, certaines des estimations comptables qu'il a identifiées comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure donnent lieu à des risques importants. (Réf. : par. A47 à A51)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

12. En se fondant sur son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit déterminer : (Réf. : par. A52)
- a) si la direction a appliqué de façon appropriée les exigences du référentiel d'information financière applicable qui sont pertinentes pour l'établissement des estimations comptables; (Réf. : par. A53 à A56)
 - b) si les méthodes utilisées pour l'établissement des estimations comptables sont appropriées et ont été appliquées systématiquement et si, le cas échéant, les changements dans les estimations comptables ou dans les méthodes par rapport à la période précédente sont appropriés dans les circonstances. (Réf. : par. A57 et A58)
13. Selon les exigences de la norme ISA 330⁶, pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit prendre l'une ou plusieurs des

⁵ Norme ISA 315, paragraphe 25.

⁶ Norme ISA 330, paragraphe 5.

- mesures suivantes, compte tenu de la nature de l'estimation comptable : (Réf. : par. A59 à A61)
- a) déterminer si les événements qui surviennent jusqu'à la date de son rapport fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable; (Réf. : par. A62 à A67)
 - b) vérifier comment la direction a procédé à l'estimation comptable et les données sur lesquelles celle-ci est fondée. Pour ce faire, l'auditeur doit apprécier : (Réf. : par. A68 à A70)
 - i) si la méthode d'évaluation suivie est appropriée aux circonstances, (Réf. : par. A71 à A76)
 - ii) si les hypothèses retenues par la direction sont raisonnables, compte tenu des objectifs d'évaluation du référentiel d'information financière; (Réf. : par. A77 à A83)
 - c) tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation comptable de la direction, et mettre en oeuvre les procédures de corroboration appropriées; (Réf. : par. A84 à A86)
 - d) établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. À cette fin : (Réf. : par. A87 à A91)
 - i) si les hypothèses retenues ou les méthodes suivies par l'auditeur sont différentes de celles de la direction, il doit acquérir une compréhension des hypothèses ou des méthodes de la direction qui soit suffisante pour lui permettre de montrer que sa propre estimation ponctuelle ou son intervalle de confiance tient compte de variables pertinentes et d'évaluer tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction, (Réf. : par. A92)
 - ii) si l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance, il doit, à partir des éléments probants dont il dispose, réduire cet intervalle aux seuls dénouements considérés comme raisonnables. (Réf. : par. A93 à A95)
14. Pour procéder aux déterminations dont il est question au paragraphe 12 ou pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies significatives conformément au paragraphe 13, l'auditeur doit se demander si l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés exige des compétences ou des connaissances spécialisées pour ce qui regarde un ou plusieurs aspects des estimations comptables. (Réf. : par. A96 à A101)

Procédures de corroboration complémentaires en réponse aux risques importants

Incertitude de mesure

15. Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, en plus des autres procédures de corroboration mises en oeuvre afin de se conformer aux exigences de la norme ISA 330⁷, l'auditeur doit évaluer : (Réf. : par. A102)

⁷ Norme ISA 330, paragraphe 18.

- a) dans quelle mesure 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; (Réf. : par. A103 à A106)
 - b) si les hypothèses importantes retenues par la direction sont raisonnables; (Réf. : par. A107 à A109)
 - c) 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 d'information financière applicable. (Réf. : par. A110)
16. Lorsque l'auditeur juge que la direction n'a pas adéquatement résolu le problème des effets de l'incertitude de mesure sur les estimations comptables présentant des risques importants, il doit, si cela lui paraît nécessaire, construire un intervalle de confiance pour évaluer le caractère raisonnable des estimations comptables. (Réf. : par. A111 et A112)

Critères de comptabilisation et d'évaluation

17. Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si :
- a) la décision de la direction de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser les estimations comptables dans les états financiers, (Réf. : par. A113 et A114) et
 - b) la base d'évaluation retenue pour les estimations comptables (Réf. : par. A115)
- sont conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable.

Évaluation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies

18. L'auditeur doit évaluer, à partir des éléments probants, si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont raisonnables au regard du référentiel d'information financière applicable, ou si elles comportent une ou des anomalies. (Réf. : par. A116 à A119)

Informations fournies sur les estimations comptables

19. L'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la conformité des informations fournies dans les états financiers sur les estimations comptables avec les exigences du référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A120 et A121)
20. Dans le cas des estimations comptables présentant des risques importants, l'auditeur doit également évaluer, au regard du référentiel d'information financière applicable, l'adéquation des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude de mesure qui leur est associée. (Réf. : par. A122 et A123)

Indices d'un parti pris possible de la direction

21. L'auditeur doit examiner les jugements que la direction a portés et les décisions qu'elle a prises pour procéder aux estimations comptables afin d'y détecter d'éventuels indices de parti pris. L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas en soi une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation comptable particulière. (Réf. : par. A124 et A125)

Déclarations écrites

22. L'auditeur doit obtenir de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites indiquant s'ils considèrent comme raisonnables les hypothèses importantes retenues aux fins de l'établissement des estimations comptables. (Réf. : par. A126 et A127)

Documentation

23. L'auditeur doit inclure dans la documentation de l'audit⁸ :
- a) le fondement de ses conclusions sur le caractère raisonnable ou non des estimations comptables présentant des risques importants et des informations y afférentes fournies;
 - b) les indices d'un parti pris possible de la direction, le cas échéant. (Réf. : par. A128)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Nature des estimations comptables (Réf. : par. 2)

- A1. En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entités, certains éléments des états financiers ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. En outre, les particularités d'un actif, d'un passif ou d'un élément de capitaux propres, ou encore les critères ou la méthode d'évaluation qui sont prescrits par le référentiel d'information financière peuvent entraîner la nécessité de procéder à l'estimation d'un élément des états financiers. Certains référentiels d'information financière prescrivent des méthodes d'évaluation précises ainsi que les informations à fournir dans les états financiers, tandis que d'autres référentiels sont moins précis. L'annexe de la présente norme ISA traite des évaluations et des informations à fournir en juste valeur selon différents référentiels d'information financière.
- A2. Certaines estimations comptables se caractérisent par une incertitude de mesure relativement faible et peuvent donner lieu à un faible risque d'anomalie significative. C'est le cas par exemple :
- des estimations comptables auxquelles procèdent des entités dont les activités ne sont pas complexes;
 - des estimations comptables qui sont faites et mises à jour fréquemment parce qu'elles se rapportent à des opérations courantes;
 - des estimations comptables tirées de données aisément accessibles, comme des taux d'intérêt officiels ou des cours boursiers. De telles données peuvent

⁸ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

être qualifiées d'«observables» dans le contexte d'une estimation comptable en juste valeur;

- des estimations comptables en juste valeur lorsque la méthode d'évaluation prescrite par le référentiel d'information financière applicable est simple et facile à appliquer à l'actif ou au passif à évaluer;
- des estimations comptables en juste valeur lorsque le modèle utilisé pour calculer l'estimation comptable est bien établi ou généralement reconnu, pour autant que les hypothèses ou les variables introduites dans le modèle soient observables.

A3. Certaines estimations comptables, en revanche, peuvent présenter un degré d'incertitude de mesure relativement élevé, en particulier lorsqu'elles reposent sur des hypothèses importantes. C'est le cas par exemple :

- des estimations comptables liées à l'issue d'un procès;
- des estimations comptables en juste valeur portant sur des instruments financiers dérivés non cotés;
- des estimations en juste valeur produites par un modèle hautement spécialisé mis au point par l'entité ou alimenté par des hypothèses ou des variables qu'il est impossible d'observer sur un marché.

A4. Le degré d'incertitude de mesure varie selon la nature de l'estimation comptable, l'existence ou non d'une méthode ou d'un modèle généralement reconnu pour l'établir et la subjectivité des hypothèses retenues pour procéder à l'estimation. Dans certains cas, il peut arriver que l'incertitude de mesure associée à une estimation comptable soit si grande que les critères de comptabilisation prescrits par le référentiel d'information financière applicable ne sont pas remplis, rendant impossible l'établissement d'une estimation comptable.

A5. Parmi les éléments des états financiers qu'il est nécessaire d'évaluer à la juste valeur, tous n'impliquent pas une incertitude de mesure. Par exemple, lorsqu'il existe un marché libre et actif constituant une source d'information aisément accessible et fiable sur les prix réels auxquels les échanges ont lieu, les cotes publiées représentent d'ordinaire le meilleur élément probant de la juste valeur. Toutefois, il peut exister une incertitude de mesure même lorsque la méthode et les données d'évaluation sont bien définies. Par exemple, il peut arriver qu'il faille ajuster le cours officiel qui sert à évaluer un placement constitué de valeurs mobilières cotées sur un marché libre et actif lorsque le placement représente une part importante de la capitalisation boursière totale ou lorsque sa négociabilité est limitée. En outre, les circonstances économiques générales du moment, par exemple une situation d'illiquidité sur un marché précis, peuvent avoir une incidence sur l'incertitude de mesure.

A6. Voici d'autres exemples de cas pouvant nécessiter des estimations comptables autres qu'en juste valeur :

- provisions pour créances douteuses;
- obsolescence des stocks;
- obligations au titre des garanties;

- méthode d'amortissement ou durée d'utilité d'un actif;
 - provision prise en réduction de la valeur comptable d'un placement en cas d'incertitude sur la recouvrabilité de celui-ci;
 - dénouement des contrats de longue durée;
 - coût découlant des règlements à l'amiable ou des jugements relatifs à des procès.
- A7. Voici d'autres exemples de cas pouvant nécessiter des estimations comptables en juste valeur :
- instruments financiers complexes pour lesquels il n'existe pas de marché libre et actif;
 - paiements fondés sur des actions;
 - immobilisations détenues en vue de la vente;
 - certains actifs ou passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, y compris les écarts d'acquisition (goodwill) et les immobilisations incorporelles;
 - opérations comportant l'échange, sans contrepartie monétaire, d'actifs ou de passifs entre parties indépendantes, par exemple le troc d'installations appartenant à des branches d'activité différentes.
- A8. Toute estimation implique des jugements fondés sur l'information disponible au moment de la préparation des états financiers. Dans le cas de nombreuses estimations comptables, ces jugements consistent notamment à faire des hypothèses concernant des faits incertains au moment de l'estimation. Il n'incombe pas à l'auditeur de prédire les conditions, les opérations ou les événements futurs qui, s'ils avaient été connus au moment de l'audit, auraient pu avoir une influence importante sur les actions de la direction ou les hypothèses qu'elle a retenues.

Parti pris de la direction

- A9. Il est fréquent que les référentiels d'information financière préconisent la neutralité, c'est-à-dire l'absence de parti pris. Les estimations comptables sont toutefois imprécises et peuvent être influencées par le jugement de la direction. Ce jugement peut être teinté d'un parti pris involontaire ou volontaire (par exemple lorsque la direction est motivée par l'objectif d'atteindre un résultat attendu). La sensibilité de l'estimation comptable aux partis pris de la direction augmente avec le degré de subjectivité que comporte la détermination de l'estimation. L'existence d'un parti pris involontaire et la possibilité d'un parti pris volontaire de la direction sont inhérentes aux décisions subjectives auxquelles font souvent appel les estimations comptables. Dans le cas des audits récurrents, les indices d'un parti pris possible de la direction détectés au cours des audits des périodes précédentes ont une incidence sur la planification de l'auditeur et sur les travaux qu'il effectue en vue d'identifier et d'évaluer les risques pour la période considérée.

A10. Il est parfois difficile de détecter un parti pris de la direction au niveau d'un solde de compte. Il se peut que le parti pris ne soit détectable que par un examen de l'ensemble d'un groupe d'estimations comptables ou de toutes les estimations comptables ou par l'observation sur un certain nombre de périodes. Bien qu'une certaine forme de parti pris de la direction soit inhérente aux décisions subjectives, il se peut que la direction ne soit animée d'aucune intention d'induire en erreur les utilisateurs des états financiers lorsqu'elle porte des jugements subjectifs. Lorsque, en revanche, elle cherche intentionnellement à les induire en erreur, le parti pris de la direction est de nature frauduleuse.

Considérations propres aux entités du secteur public

A11. Il peut arriver que les entités du secteur public détiennent un volume important d'actifs spécialisés dont l'évaluation à la juste valeur, à une autre valeur actuelle ou à une combinaison des deux ne peut s'appuyer sur aucune source d'information aisément accessible et fiable. Il est fréquent que les actifs spécialisés détenus ne génèrent aucun flux de trésorerie et qu'ils ne fassent pas l'objet d'un marché actif. C'est pourquoi l'évaluation en juste valeur exige d'ordinaire une estimation et peut s'avérer complexe voire, dans des cas extrêmes, absolument impossible.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 8)

A12. Les procédures d'évaluation des risques et les activités connexes exigées par le paragraphe 8 de la présente norme ISA aident l'auditeur à prévoir la nature et le type des estimations comptables auxquelles peut avoir procédé l'entité. La question essentielle qui se pose à l'auditeur est de savoir s'il a obtenu une compréhension suffisante pour pouvoir identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives découlant des estimations comptables et planifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 8 a))

A13. La compréhension des exigences du référentiel d'information financière applicable aide l'auditeur à déterminer si le référentiel, par exemple :

- prescrit des critères de comptabilisation⁹ ou des méthodes de détermination des estimations comptables;
- précise à quelles conditions l'évaluation en juste valeur est permise ou exigée, par exemple en fonction des intentions de la direction de mener à bien certaines actions envisagées par rapport à un actif ou un passif;
- précise les informations qu'il est obligatoire ou permis de fournir.

⁹ La plupart des référentiels d'information financière exigent la présentation au bilan ou dans le compte de résultat des éléments qui satisfont aux critères de comptabilisation. La mention des méthodes comptables employées ou l'ajout de notes aux états financiers ne suffit pas à corriger l'omission éventuelle de tels éléments, y compris les estimations comptables.

Cette compréhension fournit également à l'auditeur une base sur laquelle s'appuyer pour s'entretenir avec la direction sur la manière dont elle a appliqué les exigences relatives aux estimations comptables et pour déterminer si les exigences ont été appliquées adéquatement.

- A14. Il peut arriver que les référentiels d'information financière fournissent des indications à la direction sur la manière d'établir une estimation ponctuelle lorsque plusieurs possibilités existent. Certains référentiels, par exemple, exigent que la direction retienne l'estimation ponctuelle qui, selon son jugement, correspond au dénouement le plus probable¹⁰. Mais d'autres peuvent exiger, par exemple, qu'elle utilise la moyenne des valeurs actualisées pondérées par leur probabilité respective. Il se peut dans certains cas que la direction soit en mesure de procéder directement à une estimation ponctuelle. Dans d'autres cas, il lui faut examiner plusieurs hypothèses ou dénouements possibles avant de pouvoir procéder à une estimation ponctuelle fiable.
- A15. Il peut aussi arriver que les référentiels d'information financière exigent la fourniture d'informations sur les hypothèses importantes auxquelles l'estimation comptable est particulièrement sensible. En outre, lorsque le degré d'incertitude de mesure est élevé, certains référentiels ne permettent pas la comptabilisation de l'estimation comptable dans les états financiers, mais peuvent exiger la fourniture de certaines informations dans les notes.

Compréhension de la manière dont la direction identifie la nécessité de procéder à des estimations comptables (Réf. : alinéa 8 b))

- A16. La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle détermine si des opérations, des événements ou des conditions nécessitent une estimation comptable et si toutes les estimations comptables nécessaires ont été comptabilisées, évaluées et mentionnées dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A17. Pour identifier les opérations, les événements et les conditions qui nécessitent une estimation comptable, il est probable que la direction fasse appel :
- à sa connaissance des activités de l'entité et du secteur;
 - à sa connaissance de la mise en oeuvre des stratégies au cours de la période;
 - le cas échéant, à son expérience dans la préparation des états financiers de l'entité acquise au cours des exercices antérieurs.

En pareil cas, des demandes d'informations auprès de la direction constituent, pour l'auditeur, le moyen privilégié d'acquérir une compréhension de la manière dont elle a identifié les éléments nécessitant une estimation comptable. Dans d'autres cas, où les processus de la direction sont plus structurés, par exemple lorsque la direction dispose d'une fonction officielle de gestion des risques, l'auditeur peut mettre en oeuvre des procédures pour évaluer les risques associés aux méthodes et aux pratiques suivies par la direction pour l'examen périodique

¹⁰ Il se peut que les estimations ponctuelles établies de la sorte portent des noms différents selon les référentiels d'information financière.

- des circonstances donnant lieu aux estimations comptables et, le cas échéant, pour la réévaluation des estimations. La question de l'exhaustivité des estimations comptables revêt souvent de l'importance pour l'auditeur, notamment lorsqu'elles portent sur des passifs.
- A18. La compréhension de l'entité et de son environnement que l'auditeur a retirée de la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques, ainsi que les autres éléments probants obtenus au cours de l'audit l'aident à identifier les circonstances, ou les changements de circonstances, susceptibles de nécessiter une estimation comptable.
- A19. Lorsqu'il s'enquiert des changements de circonstances auprès de la direction, l'auditeur peut, par exemple, demander :
- si l'entité s'est engagée dans de nouveaux types d'opérations susceptibles de donner lieu à des estimations comptables;
 - si les conditions des opérations donnant lieu à des estimations comptables ont changé;
 - si les méthodes comptables suivies pour procéder aux estimations comptables ont changé, par suite de changements dans les exigences du référentiel d'information financière applicable ou pour d'autres raisons;
 - si des modifications de la réglementation ou d'autres modifications échappant à la volonté de la direction et susceptibles de l'obliger à réévaluer ou à effectuer des estimations comptables sont survenues;
 - si des situations ou événements nouveaux susceptibles de nécessiter des estimations comptables nouvelles ou révisées se sont produits.
- A20. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur relève l'existence d'opérations, d'événements et de situations nécessitant des estimations comptables, que la direction n'a pas identifiés. La norme ISA 315 traite des circonstances où l'auditeur identifie des risques d'anomalies significatives que la direction n'a pas identifiés, y compris la détermination de l'existence ou non d'une déficience importante du contrôle interne en ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par l'entité¹¹.

Considérations propres aux petites entités

- A21. Comprendre comment la direction des petites entités identifie la nécessité de procéder à des estimations comptables est souvent moins complexe, parce que l'éventail de leurs activités est souvent limité et leurs opérations, plus simples. En outre, il est fréquent qu'une seule personne, par exemple le propriétaire-dirigeant, identifie la nécessité de procéder à une estimation comptable et que l'auditeur puisse circonscrire ses demandes d'informations en conséquence.

Compréhension de la manière dont la direction procède aux estimations comptables
(Réf. : alinéa 8 c))

- A22. La préparation des états financiers exige aussi de la direction qu'elle mette en place certains processus d'information financière pour l'établissement des

¹¹ Norme ISA 315, paragraphe 16.

estimations comptables, ainsi qu'un contrôle interne adéquat. Il s'agit notamment :

- de choisir les méthodes comptables appropriées et de prescrire des processus d'estimation, y compris des méthodes d'estimation ou d'évaluation appropriées comportant, le cas échéant, des modèles;
- d'élaborer ou d'identifier les données et les hypothèses pertinentes ayant une incidence sur les estimations comptables;
- de revoir périodiquement les circonstances donnant lieu à des estimations comptables et de procéder au besoin à des révisions d'estimations.

A23. Pour acquérir une compréhension de la manière dont la direction procède aux estimations comptables, l'auditeur peut par exemple prendre les points suivants en considération :

- les types de comptes ou d'opérations auxquels les estimations comptables se rapportent (selon, par exemple, que les estimations comptables découlent de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes ou au contraire non récurrentes ou inhabituelles);
- l'emploi ou non par la direction de techniques de mesure reconnues pour procéder à des estimations comptables particulières et, le cas échéant, selon quelles modalités;
- l'établissement ou non des estimations comptables sur la base de données disponibles à une date intermédiaire et, dans l'affirmative, la prise en compte ou non, par la direction, de l'incidence des événements, des opérations et des changements de circonstances survenus entre cette date et la fin de l'exercice, puis, le cas échéant, la façon dont elle en a tenu compte.

Méthode d'évaluation, y compris l'utilisation de modèles (Réf. : sous-alinéa 8 c)i)

A24. Dans certains cas, il se peut que le référentiel d'information financière applicable prescrive la méthode d'évaluation à utiliser pour une estimation comptable donnée, par exemple un modèle particulier auquel il faut recourir pour établir une estimation en juste valeur. Dans nombre de cas, cependant, le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode d'évaluation ou peut mentionner plusieurs méthodes possibles.

A25. Lorsque le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode particulière à utiliser dans les circonstances, l'auditeur peut, pour acquérir une compréhension de la méthode ou, le cas échéant, du modèle qui a servi à établir l'estimation comptable, considérer par exemple :

- comment la direction a tenu compte de la nature de l'actif ou du passif à estimer lorsqu'elle a choisi une méthode en particulier;
- si l'entité exerce une activité ou évolue dans un secteur ou un environnement pour lesquels il existe des méthodes communément employées pour établir le type particulier d'estimation comptable considéré.

A26. Il peut arriver que les risques d'anomalies significatives soient plus élevés dans les cas où, par exemple, la direction a mis au point à l'interne un modèle à utiliser

pour procéder à l'estimation comptable ou s'écarte d'une méthode communément employée dans son secteur d'activité ou son environnement.

Contrôles pertinents (Réf. : sous-alinéa 8 c)ii))

A27. Pour acquérir une compréhension des contrôles pertinents, l'auditeur peut examiner par exemple, l'expérience et la compétence des personnes qui procèdent aux estimations comptables, ainsi que les contrôles concernant :

- la façon dont la direction détermine le caractère exhaustif, pertinent et exact des données utilisées pour procéder aux estimations comptables;
- la revue et l'approbation des estimations comptables, y compris des hypothèses et des variables d'entrée qui ont servi à les établir, par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance;
- la séparation des tâches entre ceux qui engagent l'entité en concluant les opérations sous-jacentes et ceux qui ont la responsabilité de procéder aux estimations comptables. L'auditeur se demande notamment si la répartition des responsabilités s'est bien faite en tenant compte de la nature de l'entité et de ses produits ou services (par exemple, dans le cas d'une grande institution financière, il se peut qu'une bonne séparation des tâches implique une fonction indépendante chargée d'estimer et de valider l'évaluation en juste valeur des produits financiers propres à l'entité et dotée d'un personnel dont la rémunération n'est pas liée à ces produits).

A28. Selon les circonstances, d'autres contrôles peuvent être pertinents pour l'établissement des estimations comptables. Par exemple, si l'entité utilise des modèles particuliers pour procéder aux estimations comptables, il se peut que la direction les assortisse de politiques et de procédures adaptées. Parmi les contrôles pertinents, il y a notamment ceux qui portent sur :

- la conception et la mise au point, ou le choix, d'un modèle particulier pour un besoin particulier;
- l'utilisation du modèle;
- le maintien et la validation périodique de l'intégrité du modèle.

Recours aux services d'un expert par la direction (Réf. : sous-alinéa 8 c)iii))

A29. Il se peut que la direction possède ou que l'entité emploie des personnes qui possèdent l'expérience et la compétence nécessaires pour procéder aux estimations ponctuelles qui s'imposent. Dans certains cas, toutefois, il peut être nécessaire que la direction fasse appel aux services d'un expert afin qu'il l'assiste ou qu'il procède lui-même aux estimations. Une telle nécessité peut découler par exemple :

- du caractère spécialisé de l'élément devant faire l'objet d'une estimation, par exemple des réserves de minerais ou d'hydrocarbures dans l'industrie extractive;

- du caractère technique des modèles nécessaires pour répondre aux exigences pertinentes du référentiel d'information financière applicable, comme dans le cas de certaines évaluations en juste valeur;
- du caractère inhabituel ou peu fréquent de la situation, de l'opération ou de l'événement exigeant une estimation comptable.

Considérations propres aux petites entités

A30. Dans les petites entités, les circonstances qui nécessitent une estimation comptable sont souvent telles que le propriétaire-dirigeant est capable de procéder à l'estimation ponctuelle requise. Dans certains cas, toutefois, le recours à un expert s'impose. S'entretenir avec le propriétaire-dirigeant tôt dans le processus d'audit sur la nature des estimations comptables, sur l'exhaustivité des estimations comptables exigées et sur le caractère adéquat des procédés d'évaluation employés peut aider le propriétaire-dirigeant à déterminer la nécessité de recourir ou non à un expert.

Hypothèses (Réf. : sous-alinéa 8 c)iv))

A31. Les hypothèses font partie intégrante des estimations comptables. Pour acquérir une compréhension des hypothèses qui sous-tendent les estimations comptables, l'auditeur peut examiner par exemple les points suivants :

- la nature des hypothèses, notamment en vue de déterminer lesquelles sont susceptibles d'être importantes;
- la manière dont la direction procède pour juger de la pertinence et de l'exhaustivité des hypothèses (c'est-à-dire le fait que tous les paramètres pertinents aient été pris en compte);
- le cas échéant, la manière dont la direction détermine que les hypothèses retenues ne manquent pas de cohérence interne;
- le fait que les hypothèses concernent des éléments que la direction maîtrise (par exemple les hypothèses relatives aux programmes d'entretien susceptibles d'influer sur l'estimation de la durée d'utilité d'un actif) et qu'elles soient cohérentes avec les plans internes et l'environnement externe de l'entité, ou le fait qu'elles concernent plutôt des éléments que la direction ne maîtrise pas (par exemple les taux d'intérêt, les taux de mortalité, d'éventuelles actions judiciaires ou réglementaires ou encore la variabilité et les échéances des flux de trésorerie futurs);
- la nature et l'étendue de la documentation appuyant, le cas échéant, les hypothèses.

Il peut arriver que les hypothèses soient établies ou retenues par un expert afin d'aider la direction à procéder aux estimations comptables. Ces hypothèses, lorsqu'elles sont utilisées par la direction, deviennent celles de la direction.

A32. Dans certains cas, il peut arriver que les hypothèses soient désignées comme des variables, par exemple lorsque la direction utilise un modèle pour faire une estimation comptable, même si, par ailleurs, le terme «variables» peut aussi renvoyer aux données sous-jacentes sur lesquelles portent des hypothèses spécifiques.

- A33. La direction peut étayer ses hypothèses par différents types d'informations de sources internes ou externes, dont la pertinence et la fiabilité peuvent varier. Dans certains cas, une hypothèse peut trouver un fondement fiable dans des informations pertinentes de sources externes (par exemple, un taux d'intérêt officiel ou une donnée statistique) ou internes (par exemple, des informations historiques ou des situations dont l'entité a eu antérieurement l'expérience). Dans d'autres cas, une hypothèse peut être plus subjective, par exemple lorsque l'entreprise n'a ni expérience ni 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 retiendraient des parties compétentes agissant en toute liberté dans des conditions normales de concurrence (désignées quelquefois par l'expression «intervenants du marché» ou une expression équivalente) pour déterminer la juste valeur d'un actif qu'elles entendent échanger ou d'un passif qu'elles entendent régler. Certaines hypothèses particulières varient par ailleurs selon les caractéristiques de l'actif ou du passif à évaluer, la méthode d'évaluation utilisée (par exemple, approche marché ou approche bénéfiques) et les exigences du référentiel d'information financière applicable.
- A35. Pour ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur, les hypothèses ou les variables d'entrée varient quant à leur source et à leur fondement, se répartissant ainsi :
- celles qui reflètent les facteurs que les intervenants du marché retiendraient pour établir le prix d'un actif ou d'un passif et qui sont fondées sur des données de marché provenant de sources indépendantes de l'entité publiant l'information financière (désignées quelquefois par l'expression «variables observables» ou une expression équivalente);
 - celles qui reflètent les jugements portés par l'entité elle-même sur les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour établir le prix d'un actif ou d'un passif et qui sont fondées sur les meilleures informations disponibles dans les circonstances (désignées quelquefois par l'expression «variables inobservables» ou une expression équivalente).

En pratique, toutefois, la distinction entre les variables des catégories a) et b) n'est pas toujours apparente. Par ailleurs, il peut arriver que la direction soit dans la nécessité de choisir entre un certain nombre d'hypothèses divergentes retenues par différents intervenants du marché.

- A36. Le degré de subjectivité, c'est-à-dire notamment le fait qu'une hypothèse ou variable soit observable ou non, influe sur le degré d'incertitude de mesure et, par là, sur le niveau auquel l'auditeur évalue les risques d'anomalies significatives pour une estimation comptable donnée.

Changements dans les méthodes d'estimation comptable (Réf. : sous-alinéa 8 c)v))

- A37. Pour évaluer comment la direction procède aux estimations comptables, l'auditeur est tenu de comprendre si elle a effectué ou s'il aurait fallu qu'elle effectue des changements dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente. Il peut arriver que le remplacement d'une méthode d'estimation spécifique par une autre s'impose en réponse à l'évolution de l'environnement et

des circonstances ayant une incidence sur l'entité ou à des modifications du référentiel d'information financière applicable. Si la direction a changé de méthode pour procéder à une estimation comptable, il importe qu'elle puisse démontrer que la nouvelle méthode est plus adaptée ou qu'elle constitue en soi une réponse à cette évolution ou à ces modifications. Par exemple, si la direction, pour établir une certaine estimation comptable, délaisse l'évaluation à la valeur de marché pour utiliser un modèle, l'auditeur se demande, en les remettant en cause, si les hypothèses de la direction au sujet du marché sont raisonnables, compte tenu des circonstances économiques.

Incertitude de mesure (Réf. : sous-alinéa 8 c)vi))

- A38. Pour comprendre si et, le cas échéant, comment la direction a évalué l'incidence de l'incertitude de mesure, l'auditeur peut par exemple se demander :
- si et, le cas échéant, comment la direction a pris en compte les différents dénouements ou différentes hypothèses possibles, par exemple, en procédant à une analyse de sensibilité pour déterminer l'incidence de divers changements dans les hypothèses sur une estimation comptable;
 - comment la direction détermine l'estimation comptable lorsqu'une analyse indique plusieurs scénarios de dénouement possibles;
 - si la direction fait un suivi du dénouement des estimations comptables effectuées au cours de la période précédente et si elle a répondu de manière appropriée aux résultats de ce suivi.

Examen des estimations comptables de la période précédente (Réf. : par. 9)

- A39. Le dénouement d'une estimation comptable diffère souvent de la valeur comptabilisée dans les états financiers de la période précédente. En appliquant des procédures d'évaluation des risques en vue d'identifier et de comprendre les raisons d'un tel écart, l'auditeur peut obtenir :
- des informations sur l'efficacité du processus d'estimation suivi par la direction lors de la période précédente, ce qui peut lui permettre de juger de l'efficacité probable des processus de la période considérée;
 - des éléments probants utiles pour juger de la révision, au cours de la période considérée, d'estimations comptables de la période précédente;
 - des éléments probants concernant des questions, comme l'incertitude de mesure, pour lesquelles il peut être obligatoire de fournir des informations dans les états financiers.
- A40. Un examen des estimations comptables de la période précédente peut également aider l'auditeur, dans la période considérée, à identifier des circonstances ou des conditions qui augmentent la sensibilité des estimations comptables à un parti pris possible de la direction ou dénotent un tel parti pris. L'esprit critique de l'auditeur l'aide à identifier ces circonstances ou conditions et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

- A41. Un examen rétrospectif des jugements et des hypothèses de la direction ayant rapport aux estimations comptables importantes est également exigé par la norme ISA 240¹². Cet examen découle de l'exigence imposée à l'auditeur de concevoir et de mettre en oeuvre des procédures pour examiner les estimations comptables à la recherche d'un parti pris susceptible de représenter un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes, en réponse aux risques de contournement des contrôles par la direction. Pour des raisons d'ordre pratique, l'auditeur peut procéder à l'examen des estimations comptables de la période précédente, à titre de procédure d'évaluation des risques en application de la présente norme ISA, conjointement avec l'examen exigé par la norme ISA 240.
- A42. L'auditeur peut juger nécessaire de soumettre à un examen plus minutieux les estimations comptables que l'audit de la période précédente a permis d'identifier comme présentant un degré élevé d'incertitude de mesure ou les estimations comptables qui diffèrent considérablement de celles de la période précédente. En revanche, par exemple dans le cas d'estimations comptables découlant de l'enregistrement d'opérations courantes et récurrentes, l'auditeur peut juger que, aux fins de l'examen, les procédures d'évaluation des risques peuvent se limiter à la mise en oeuvre de procédures analytiques.
- A43. Dans le cas des estimations comptables en juste valeur et d'autres estimations comptables fondées sur les conditions existant à la date d'évaluation, il se peut qu'il y ait un écart plus grand entre la juste valeur comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et le dénouement ou encore la valeur révisée aux fins de la période considérée. Cela s'explique par le fait que l'objectif d'évaluation, pour ce qui concerne ces estimations comptables, implique des perceptions de valeur à un moment donné, perceptions qui peuvent changer considérablement et rapidement selon l'évolution de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités. C'est pourquoi l'auditeur peut orienter l'examen des estimations comptables de la période précédente de manière à obtenir des informations qui seraient utiles pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, dans certains cas, il peut arriver qu'il soit peu probable que le fait d'acquérir une compréhension des changements dans les hypothèses des intervenants du marché qui ont eu une incidence sur le dénouement d'une estimation en juste valeur de la période précédente livre des informations pertinentes aux fins de l'audit. En pareil cas, l'examen par l'auditeur du dénouement des estimations comptables en juste valeur de la période précédente peut viser davantage à comprendre l'efficacité du processus d'estimation 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 une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers de la période précédente et son dénouement n'est pas nécessairement un indice d'anomalie dans les états financiers de la période précédente. Toutefois, ce peut

¹² Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», sous-alinéa 32 b)ii).

être le cas si, par exemple, cet écart découle du fait que la direction n'a pas tenu compte d'informations dont elle disposait au moment de la finalisation des états financiers de la période précédente ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient obtenues et prises en compte par la direction lors de la préparation des états financiers. De nombreux référentiels d'information financière donnent des indications sur la manière de distinguer, parmi les changements dans les estimations comptables, ceux qui constituent des anomalies et ceux qui n'en constituent pas, ainsi que sur le traitement comptable à adopter.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Incertitude de mesure (Réf. : par. 10)

A45. Voici quelques exemples de facteurs susceptibles d'influer sur le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable :

- l'importance de la place 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 susceptibles d'atténuer l'incertitude de mesure (même s'il peut cependant arriver que la subjectivité des hypothèses retenues comme variables d'entrée entraîne une incertitude de mesure);
- la durée de l'horizon prévisionnel et la pertinence des données tirées des événements passés pour prévoir des événements futurs;
- l'existence de données fiables provenant de sources externes;
- la mesure dans laquelle l'estimation comptable est fondée sur des variables observables ou inobservables.

Le degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable peut influencer sur la sensibilité de l'estimation comptable à un parti pris.

A46. Pour évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut aussi prendre en considération les points suivants :

- l'ordre de grandeur réel ou attendu d'une estimation comptable;
- le rapport entre le montant de l'estimation comptable comptabilisé (c'est-à-dire l'estimation ponctuelle de la direction) et le montant auquel s'attendait l'auditeur;
- le recours ou non, par la direction, aux services d'un expert pour procéder à l'estimation comptable;
- les résultats de l'examen des estimations comptables de la période précédente.

Degré élevé d'incertitude de mesure et risques importants (Réf. : par. 11))

A47. Voici des exemples d'estimations comptables susceptibles de présenter un degré élevé d'incertitude de mesure :

- les estimations comptables qui laissent une place importante au jugement, par exemple lorsqu'il s'agit de juger de l'issue d'un procès en cours ou du montant et des échéances de flux de trésorerie futurs qui dépendent d'événements futurs incertains éloignés dans le temps;

- les estimations comptables qui ne sont pas établies au moyen de méthodes d'évaluation reconnues;
 - les estimations comptables pour lesquelles il existe dans les états financiers de la période précédente des estimations comptables comparables dont l'examen par l'auditeur révèle un écart considérable entre l'estimation comptable initiale et le dénouement réel;
 - les estimations comptables en juste valeur produites par un modèle hautement spécialisé mis au point par l'entité elle-même ou pour lesquelles il n'existe pas de variables observables.
- A48. Une estimation comptable apparemment non significative peut en fait aboutir à une anomalie significative, en raison de l'incertitude de mesure qui lui est associée; autrement dit, l'importance du montant d'une estimation comptable comptabilisé ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers n'est pas nécessairement un bon indice de l'incertitude de mesure qu'elle présente.
- A49. Dans certaines circonstances, le degré d'incertitude de mesure est si élevé qu'il est impossible d'établir une estimation comptable raisonnable. C'est pourquoi il peut arriver que le référentiel d'information financière applicable interdise la comptabilisation de cet élément dans les états financiers ou son évaluation en juste valeur. Dans de tels cas, les risques importants sont liés non seulement à la question de savoir s'il faut comptabiliser l'estimation comptable ou s'il faut l'évaluer en juste valeur, mais aussi à celle de savoir si les informations fournies sont adéquates. Il peut arriver que le référentiel d'information financière applicable impose de fournir des informations sur les estimations comptables de ce type et sur le degré élevé d'incertitude de mesure qui leur est associé (voir les paragraphes A120 à A123).
- A50. Lorsque l'auditeur détermine qu'une estimation comptable donne lieu à un risque important, il est tenu d'acquérir une compréhension des contrôles de l'entité, y compris de ses activités de contrôle¹³.
- A51. Dans certains cas, l'incertitude de mesure associée à une estimation comptable peut faire gravement douter de la continuité de l'exploitation de l'entité. La norme ISA 570¹⁴ définit des exigences et fournit des indications concernant ces circonstances.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 12)

- A52. La norme ISA 330 exige que l'auditeur conçoive et mette en oeuvre des procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue soient fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives liés aux estimations comptables, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions¹⁵. Les paragraphes A53 à A115 portent principalement sur les mesures particulières à prendre au niveau des assertions.

¹³ Norme ISA 315, paragraphe 29.

¹⁴ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation».

¹⁵ Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

Application des exigences du référentiel d'information financière applicable (Réf. : alinéa 12 a))

- A53. De nombreux référentiels d'information financière prescrivent certaines conditions pour la comptabilisation des estimations comptables et précisent les méthodes à suivre pour les établir ainsi que les informations à fournir à leur sujet. De telles exigences peuvent être complexes et nécessiter le recours au jugement. Compte tenu de la compréhension acquise lors de la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur concentre son attention sur les exigences du référentiel d'information financière applicable susceptibles d'être mal appliquées ou diversement interprétées.
- A54. Pour déterminer si la direction a dûment appliqué les exigences du référentiel d'information financière applicable, l'auditeur s'appuie, entre autres, sur sa compréhension de l'entité et de l'environnement de celle-ci. Par exemple, l'évaluation de la juste valeur de certains éléments, comme les actifs incorporels acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, peut impliquer la prise en considération d'aspects particuliers tenant à la nature de l'entité et de ses activités.
- A55. Dans certaines situations, des procédures d'audit supplémentaires, comme l'inspection physique de l'actif, peuvent être nécessaires pour permettre à l'auditeur de déterminer si la direction a dûment appliqué les exigences du référentiel d'information financière applicable.
- A56. Pour appliquer les exigences du référentiel d'information financière applicable, il est nécessaire que la direction tienne compte de l'évolution de l'environnement ou des circonstances ayant une incidence sur l'entité. Par exemple, la création d'un marché actif pour une catégorie particulière d'actifs ou de passifs peut signifier que la méthode des flux de trésorerie actualisés n'est plus adaptée pour estimer la juste valeur de ces actifs ou passifs.

Permanence des méthodes et motifs des changements (Réf. : alinéa 12 b))

- A57. Il importe que l'auditeur examine tout changement dans une estimation comptable ou méthode d'estimation par rapport à la période précédente, parce qu'un changement qui n'est motivé ni par l'évolution des circonstances ni par l'existence de nouvelles informations est considéré comme arbitraire. Des révisions arbitraires d'estimations comptables aboutissent à des états financiers incohérents dans le temps et peuvent donner lieu à une anomalie significative dans les états financiers ou être l'indice d'un parti pris possible de la direction.
- A58. La direction est souvent capable de démontrer qu'un changement dans une estimation comptable ou méthode d'estimation d'une période à l'autre se justifie en raison de l'évolution des circonstances. Quant à savoir ce qui constitue une bonne raison et si l'évolution des circonstances invoquée est suffisamment étayée, il s'agit de questions qui relèvent du jugement.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 13)

- A59. Pour choisir, parmi les mesures énumérées au paragraphe 13, laquelle ou quelle combinaison d'entre elles adopter en réponse aux risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut tenir compte de facteurs tels que :

- la nature de l'estimation comptable, notamment selon qu'elle porte sur des opérations courantes ou non;
 - la probabilité que la ou les procédures permettent d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - l'évaluation du risque d'anomalies significatives, et notamment le caractère important ou non de ce risque.
- A60. Par exemple, lorsque l'auditeur évalue le caractère raisonnable de la provision pour créances douteuses, l'examen des montants ultérieurement recouverts peut être une procédure efficace, en association avec d'autres procédures. Lorsque le degré d'incertitude de mesure associée à une estimation comptable est élevé, par exemple dans le cas d'une estimation comptable produite par un modèle mis au point par l'entité et alimenté uniquement par des variables inobservables, il peut être nécessaire, pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, d'adopter une combinaison des mesures énumérées au paragraphe 13 en réponse à l'évaluation des risques.
- A61. Les paragraphes A62 à A95 contiennent des indications supplémentaires qui précisent dans quelles circonstances chacune de ces mesures peut être appropriée.
- Événements survenant jusqu'à la date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 13 a))
- A62. Déterminer si des événements survenant jusqu'à la date du rapport de l'auditeur fournissent des éléments probants concernant l'estimation comptable peut être une mesure appropriée lorsque l'auditeur s'attend à ce que ces événements :
- se produisent effectivement;
 - fournissent des éléments probants confirmant ou infirmant l'estimation comptable.
- A63. Il peut parfois arriver que des événements survenant jusqu'à la date du rapport de l'auditeur fournissent des éléments probants suffisants et appropriés concernant une estimation comptable. Par exemple, la vente d'un stock de produits désuets peu après la fin de la période peut fournir des éléments probants concernant l'estimation de sa valeur nette de réalisation. En pareil cas, il peut être superflu pour l'auditeur de soumettre l'estimation comptable à des procédures d'audit supplémentaires, à la condition qu'il ait recueilli des éléments probants suffisants et appropriés concernant les événements en question.
- A64. Pour certaines estimations comptables, il est improbable que des événements survenant jusqu'à la date du rapport de l'auditeur fournissent quelque élément probant. En effet, les conditions ou les événements concernant certaines estimations comptables n'évoluent que très lentement. Par ailleurs, compte tenu de l'objectif d'évaluation des estimations comptables en juste valeur, il se peut que les informations obtenues après la date de clôture ne reflètent pas les événements ou conditions existant à la date de clôture et, par conséquent, qu'elles ne soient pas pertinentes pour l'évaluation de l'estimation comptable en juste valeur. Le paragraphe 13 indique à l'auditeur d'autres réponses possibles aux risques d'anomalies significatives.

- A65. Dans certains cas, les événements qui infirment l'estimation comptable peuvent indiquer l'inefficacité du processus de la direction pour procéder aux estimations comptables ou l'existence d'un parti pris de la part de celle-ci.
- A66. Même si l'auditeur peut décider de ne pas tenir compte des événements survenus entre la clôture de l'exercice et la date de son rapport pour des estimations comptables spécifiques, il est tenu de se conformer à la norme ISA 560¹⁶. Il lui faut mettre en oeuvre des procédures d'audit conçues pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers ou à la communication d'informations dans ceux-ci¹⁷ et qu'ils ont fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers¹⁸. Étant donné que l'évaluation de bon nombre d'estimations comptables, exception faite des évaluations en juste valeur, dépend habituellement du dénouement de conditions, d'opérations ou d'événements futurs, les travaux qu'effectue l'auditeur en application de la norme ISA 560 sont particulièrement pertinents ici.

Considérations propres aux petites entités

- A67. Lorsqu'une longue période sépare la date de clôture de la date du rapport de l'auditeur, examiner les événements survenus depuis la clôture de l'exercice peut constituer pour l'auditeur une procédure efficace en ce qui a trait aux estimations comptables autres que celles en juste valeur. Ce peut être particulièrement le cas pour certaines entités de petite taille gérées par le propriétaire-dirigeant, notamment lorsque la direction ne s'est pas dotée de procédures de contrôle en bonne et due forme pour ce qui regarde les estimations comptables.

Vérification du processus suivi par la direction pour procéder à l'estimation comptable (Réf. : alinéa 13 b))

- A68. Vérifier le processus suivi par la direction pour procéder à l'estimation comptable ainsi que les données sous-jacentes utilisées peut être une réponse appropriée dans le cas d'une estimation comptable en juste valeur produite au moyen d'un modèle alimenté par des variables observables et inobservables. Il peut également s'agir d'une réponse appropriée lorsque, par exemple :
- l'estimation comptable résulte du traitement programmé des données par le système comptable de l'entité;
 - il ressort de l'examen que fait l'auditeur d'estimations comptables comparables présentées dans les états financiers de la période précédente, que le processus suivi par la direction au cours de la période considérée est vraisemblablement efficace;
 - l'estimation comptable est fondée sur une vaste population d'éléments de nature similaire, dont aucun, pris individuellement, n'est important.

¹⁶ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture».

¹⁷ Norme ISA 560, paragraphe 6.

¹⁸ Norme ISA 560, paragraphe 8.

- A69. La vérification du processus suivi par la direction pour procéder à l'estimation comptable peut comprendre, par exemple :
- la vérification du degré d'exactitude, d'exhaustivité et de pertinence des données sur lesquelles l'estimation comptable est fondée, ainsi que de l'adéquation du mode de détermination de l'estimation comptable au moyen de ces données et des hypothèses de la direction;
 - l'examen de la source, de la pertinence et de la fiabilité des données ou des informations externes, y compris celles qu'ont fournies des experts externes auxquels la direction a eu recours pour l'aider à faire une estimation comptable;
 - le contrôle du calcul de l'estimation comptable et de la cohérence interne de l'information la concernant;
 - l'examen du processus de revue et d'approbation de la direction.

Considérations propres aux petites entités

- A70. Il est probable que le processus suivi pour procéder aux estimations soit moins structuré dans les petites entités que dans les grandes. Il peut arriver que les petites entités dans lesquelles la direction participe de près à l'exploitation n'aient pas de descriptions détaillées des procédures comptables, de documents comptables très élaborés ni de politiques écrites. Mais l'absence de processus établi en bonne et due forme ne signifie pas que la direction soit incapable de fournir à l'auditeur des éléments sur lesquels s'appuyer pour vérifier l'estimation comptable.

Appréciation de la méthode d'évaluation (Réf. : sous-alinéa 13 b)i))

- A71. Lorsque le référentiel d'information financière applicable ne prescrit pas de méthode d'évaluation, la question de savoir si la méthode retenue, y compris les modèles éventuels, est appropriée dans les circonstances relève du jugement professionnel.
- A72. À cet effet, l'auditeur peut par exemple se demander si :
- les explications avancées par la direction pour justifier le choix de la méthode retenue sont raisonnables;
 - pour choisir la méthode retenue, la direction a suffisamment apprécié et correctement appliqué les critères fournis, le cas échéant, par le référentiel d'information financière applicable;
 - la méthode est appropriée ou non dans les circonstances étant donné la nature de l'actif ou du passif à estimer et les exigences du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les estimations comptables;
 - la méthode est appropriée au regard des activités de l'entité, ainsi que du secteur et du contexte dans lequel l'entité évolue.
- A73. Dans certains cas, la direction peut avoir constaté que l'application de différentes méthodes aboutit à une fourchette d'estimations considérablement divergentes. Pour pouvoir apprécier si la méthode retenue était la bonne, il peut alors être utile pour l'auditeur de comprendre la façon dont l'entité a analysé les raisons de ces divergences.

Appréciation des modèles utilisés

- A74. Dans certains cas, en particulier pour procéder à des estimations comptables en juste valeur, il peut arriver que la direction ait recours à un modèle. Le caractère approprié ou non du modèle utilisé dans les circonstances peut être fonction d'un certain nombre de facteurs, comme la nature de l'entité et de son environnement, le secteur d'activité dans lequel l'entité évolue ou encore le type d'actif ou de passif à évaluer.
- A75. Le degré de pertinence des points suivants dépend des circonstances, y compris du fait que le modèle soit vendu dans le commerce à l'intention d'un secteur ou d'une branche d'activité en particulier ou qu'il s'agisse d'un modèle exclusif. Dans certains cas, il arrive que l'entité ait fait mettre au point et tester son modèle par un expert.
- A76. Selon les circonstances, l'auditeur peut également se poser un certain nombre de questions lorsqu'il teste le modèle, dont les suivantes :
- Le modèle a-t-il été validé avant utilisation, et fait-il l'objet de réexamens périodiques permettant de vérifier qu'il est toujours adapté à son objectif? Le processus de validation de l'entité peut notamment comprendre une évaluation :
 - o de la robustesse théorique et de la rigueur mathématique du modèle, y compris du caractère approprié de ses paramètres;
 - o de l'exhaustivité des variables d'entrée introduites dans le modèle et de leur concordance avec les pratiques du marché;
 - o de la variable de sortie du modèle par rapport à des opérations réelles.
 - Existe-t-il des politiques et procédures de contrôle des changements appropriées?
 - Le modèle est-il régulièrement calibré et testé afin d'en vérifier la validité, particulièrement lorsque les variables d'entrée sont subjectives?
 - Des corrections sont-elles apportées à la variable de sortie du modèle et notamment, dans le cas des estimations comptables en juste valeur, ces corrections reflètent-elles les hypothèses que des intervenants du marché retiendraient dans des circonstances comparables?
 - Le modèle fait-il l'objet d'une documentation adéquate, en ce qui concerne les applications visées, les limites du modèle ainsi que les paramètres clés, les variables d'entrée requises et les résultats des analyses de validation effectuées?

Hypothèses utilisées par la direction (Réf. : sous-alinéa 13 b)ii))

- A77. Pour évaluer les hypothèses de la direction, l'auditeur se fonde uniquement sur les informations auxquelles il a accès au moment de l'audit. Les procédures d'audit portant sur les hypothèses de la direction sont mises en oeuvre dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité et ne visent pas à fournir une opinion sur les hypothèses elles-mêmes.
- A78. Pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses de la direction, l'auditeur peut par exemple examiner les points suivants :

- Chaque hypothèse prise isolément paraît-elle raisonnable?
- Les hypothèses présentent-elles des rapports d'interdépendance et une cohérence interne?
- Les hypothèses paraissent-elles raisonnables quand on les considère dans leur ensemble ou en conjonction avec d'autres hypothèses portant soit sur la même estimation comptable, soit sur d'autres estimations comptables?
- Dans le cas d'estimations comptables en juste valeur, les hypothèses reflètent-elles bien les hypothèses observables sur le marché?

A79. Il peut arriver que les hypothèses sous-tendant les estimations comptables reflètent les attentes de la direction à l'égard d'objectifs ou de stratégies précis. En pareil cas, l'auditeur peut mettre en oeuvre des procédures d'audit pour évaluer le caractère raisonnable de ces hypothèses, par exemple en examinant 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 exercices précédents, le cas échéant;
- l'expérience de l'entité, ou les conditions qu'elle a connues antérieurement, dans la mesure où l'on peut considérer ces données historiques comme représentatives de conditions ou d'événements futurs;
- d'autres hypothèses retenues par la direction lors de l'établissement des états financiers.

A80. Le caractère raisonnable des hypothèses retenues peut être fonction de l'intention et de la capacité de la direction de mener certaines actions. Il est fréquent que la direction documente ses projets et ses intentions quant à certains actifs ou passifs, ce que peut d'ailleurs exiger le référentiel d'information financière applicable. Même si l'étendue des éléments probants à obtenir au sujet des intentions et de la capacité de la direction reste affaire de jugement professionnel, parmi les procédures qu'il met en oeuvre, l'auditeur peut :

- examiner dans quelle mesure, par le passé, la direction a donné suite à ses intentions déclarées;
- passer en revue les projets écrits ainsi que d'autres documents, notamment, le cas échéant, les budgets officiellement approuvés, les autorisations, les procès-verbaux;
- s'enquérir auprès de la direction des motifs ayant conduit à telle ligne de conduite particulière de sa part;
- passer en revue les événements survenus entre la date des états financiers et la date de son rapport;
- évaluer la capacité de suivre une ligne de conduite particulière compte tenu de la situation économique de l'entité et des engagements qu'elle a contractés.

Il peut toutefois arriver que certains référentiels d'information financière ne permettent pas à la direction de tenir compte de ses intentions ou de ses projets lorsqu'elle procède à des estimations comptables. C'est souvent le cas pour les

estimations comptables en juste valeur, leur objectif d'évaluation exigeant que les hypothèses reflètent celles des intervenants du marché.

A81. Pour évaluer le caractère raisonnable des hypothèses de la direction sous-tendant les estimations comptables en juste valeur, l'auditeur peut, en plus des éléments mentionnés ci-dessus, le cas échéant, examiner par exemple les points suivants :

- Lorsqu'il y avait lieu, la direction a-t-elle tenu compte des variables du marché pour établir ses hypothèses et, le cas échéant, comment?
- Les hypothèses sont-elles cohérentes avec les conditions observables sur le marché ainsi qu'avec les caractéristiques de l'actif ou du passif évalués en juste valeur?
- Les sources dont sont tirées les hypothèses des intervenants du marché sont-elles pertinentes et fiables, et sur quoi la direction a-t-elle fondé son choix lorsqu'il a fallu choisir entre différentes hypothèses des intervenants du marché?
- Lorsqu'il y avait lieu, la direction a-t-elle tenu compte des hypothèses retenues ou des informations existant au sujet d'opérations, d'actifs ou de passifs comparables et, le cas échéant, comment?

A82. Par ailleurs, il peut arriver que les estimations comptables en juste valeur reposent tant sur des variables observables que sur des variables inobservables. Lorsque des estimations comptables en juste valeur sont fondées sur des variables inobservables, l'auditeur peut, par exemple, prendre en considération la façon dont la direction montre :

- qu'elle a identifié les caractéristiques des intervenants du marché pertinentes par rapport à l'estimation comptable;
- qu'elle a apporté des modifications à ses propres hypothèses pour tenir compte des hypothèses que, selon elle, les intervenants du marché auraient retenues;
- qu'elle a intégré les meilleures informations disponibles dans les circonstances;
- lorsqu'il y avait lieu, qu'elle a tenu compte d'opérations, d'actifs ou de passifs comparables pour élaborer ses hypothèses.

S'il existe des variables inobservables, l'auditeur est davantage susceptible d'avoir besoin, pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, de combiner son évaluation des hypothèses de la direction avec d'autres mesures à prendre en réponse à son évaluation des risques conformément au paragraphe 13. En pareil cas, il peut être nécessaire qu'il mette en oeuvre d'autres procédures d'audit, par exemple consulter les documents confirmant la revue et l'approbation de l'estimation comptable par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance.

A83. Au cours de son évaluation du caractère raisonnable des hypothèses sous-tendant une estimation comptable, il peut arriver que l'auditeur repère une ou plusieurs hypothèses importantes. Ce peut être l'indice d'un degré élevé d'incertitude de mesure dans l'estimation comptable et, par conséquent, de l'existence d'un risque

important. Les paragraphes A102 à A115 décrivent des procédures supplémentaires à mettre en oeuvre en réponse à l'existence de risques importants.

Tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles (Réf. : alinéa 13 c))

A84. Il peut être opportun de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles exercés sur le processus d'estimation comptable de la direction lorsque celui-ci a été bien conçu, bien mis en place et est bien maintenu, par exemple lorsque :

- la revue et l'approbation des estimations comptables par la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance sont soumis à des contrôles;
- l'estimation comptable résulte du traitement programmé des données par le système comptable de l'entité.

A85. Il est obligatoire de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- a) l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles;
- b) les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions¹⁹.

Considérations propres aux petites entités

A86. L'établissement des estimations comptables peut faire l'objet de contrôles dans les petites entités, mais selon des modalités plus ou moins structurées. En outre, il arrive que des petites entités déterminent que certains types de contrôles ne sont pas nécessaires en raison de la participation active de la direction au processus d'information financière. Dans le cas de très petites entités, il se peut même que l'auditeur ne puisse guère identifier de contrôles. De ce fait, les réponses de l'auditeur à sa propre évaluation des risques ont toutes les chances d'être de nature corroborante et de comprendre une ou plusieurs des autres mesures mentionnées au paragraphe 13.

Établissement d'une estimation ponctuelle ou construction d'un intervalle de confiance (Réf. : alinéa 13 d))

A87. Il peut être opportun d'établir une estimation ponctuelle ou de construire un intervalle de confiance pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction lorsque, par exemple :

- l'estimation comptable ne résulte pas du traitement programmé des données par le système comptable;
- l'examen d'estimations comptables comparables présentées dans les états financiers de la période précédente fait douter l'auditeur de l'efficacité du processus suivi pour les estimations de l'exercice considéré;

¹⁹ Norme ISA 330, paragraphe 8.

- la conception ou la mise en place des contrôles de l'entité intégrés aux processus de la direction pour la détermination des estimations comptables, ou des contrôles exercés sur ces processus, est inadéquate;
 - des événements ou des opérations survenus entre la clôture de l'exercice et la date du rapport de l'auditeur démentent l'estimation ponctuelle de la direction;
 - l'auditeur dispose d'autres sources de données pertinentes pour établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance.
- 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 de construire un intervalle de confiance en réponse à l'évaluation des risques. Dans d'autres situations, l'auditeur peut considérer que cela est utile pour déterminer s'il est nécessaire de mettre en oeuvre des procédures complémentaires et, dans l'affirmative, leur nature et leur étendue.
- A89. La démarche adoptée par l'auditeur pour établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle peut varier en fonction de ce qui semble le plus efficace en la circonstance. Par exemple, l'auditeur peut commencer par établir une estimation ponctuelle préliminaire, puis en mesurer la sensibilité à des changements d'hypothèses pour déterminer un intervalle lui permettant d'évaluer l'estimation ponctuelle de la direction. Ou il peut au contraire d'abord construire un intervalle en vue de déterminer ensuite, si possible, une estimation ponctuelle.
- A90. La capacité de l'auditeur à établir une estimation ponctuelle, par opposition à un intervalle, dépend de plusieurs facteurs, dont le modèle utilisé, la nature et la quantité de données disponibles ainsi que l'incertitude de mesure qui pèse sur l'estimation comptable. Par ailleurs, la décision d'établir une estimation ponctuelle ou au contraire de construire un intervalle de confiance peut être influencée par le référentiel d'information financière applicable, qui peut imposer un certain type d'estimation ponctuelle après examen des différents scénarios et hypothèses ou bien prescrire une méthode de calcul précise (par exemple, l'espérance mathématique des flux actualisés).
- A91. L'auditeur peut procéder de plusieurs manières pour établir une estimation ponctuelle ou construire un intervalle de confiance. Par exemple, il peut :
- utiliser un modèle, que ce soit un modèle vendu dans le commerce à l'intention d'un secteur ou d'une branche d'activité en particulier ou un modèle exclusif ou encore mis au point par l'auditeur lui-même;
 - aller encore plus loin que la direction dans la prise en considération des autres hypothèses ou dénouements possibles, par exemple en introduisant une nouvelle série d'hypothèses;
 - charger un expert salarié ou un expert-conseil de mettre au point ou d'appliquer le modèle ou encore de fournir des hypothèses pertinentes;
 - se référer à des situations, des opérations ou des événements comparables ou encore, s'il y a lieu, à des marchés d'actifs ou de passifs comparables.

Compréhension des hypothèses ou des méthodes de la direction (Réf. : sous-alinéa 13 d)i))

A92. Lorsque l'auditeur établit une estimation ponctuelle ou construit un intervalle de confiance et qu'il a recours à des hypothèses ou à une méthode qui diffère de celles de la direction, le sous-alinéa 13 d)i) exige qu'il acquière une compréhension suffisante des hypothèses ou de la méthode que la direction a utilisées pour procéder à l'estimation comptable. Il dispose ainsi d'informations susceptibles de l'aider à élaborer une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance. Il se trouve aussi mieux en mesure de comprendre et d'apprécier tout écart important par rapport à l'estimation ponctuelle de la direction. Par exemple, l'écart peut provenir de ce que l'auditeur a fait appel à des hypothèses tout aussi valides, mais différentes de celles de la direction. Cela peut être l'indice d'une extrême sensibilité de l'estimation comptable à certaines hypothèses et, par conséquent, de l'existence d'un degré élevé d'incertitude de mesure, ce qui dénote que l'estimation comptable peut présenter un risque important. Ou bien, au contraire, l'écart peut provenir de ce que la direction a commis une erreur de fait. Selon les circonstances, l'auditeur peut juger utile, avant de conclure, de s'entretenir avec la direction des raisons qui ont amené celle-ci à retenir telles hypothèses plutôt que telles autres, de la validité des hypothèses retenues ainsi que, le cas échéant, de la différence entre la méthode de la direction et la sienne pour établir l'estimation comptable en cause.

Réduction de l'intervalle de confiance (Réf. : par. 13 d)ii))

- A93. Dans les cas où l'auditeur conclut qu'il est approprié d'avoir recours à un intervalle de confiance pour évaluer le caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction («intervalle de confiance de l'auditeur»), il est exigé, aux termes du sous-alinéa 13 d)ii), que cet intervalle englobe tous les «dénouements raisonnables» plutôt que tous les dénouements possibles. S'il englobait tous les dénouements possibles, il ne serait d'aucune utilité, puisqu'il serait alors trop large pour être efficace aux fins de l'audit. L'intervalle de confiance de l'auditeur est utile et efficace lorsqu'il est suffisamment étroit pour permettre à l'auditeur de conclure à l'existence ou non d'une anomalie dans l'estimation comptable.
- A94. D'ordinaire, un intervalle dont la longueur a été réduite de manière à ce qu'elle soit inférieure ou égale au montant du seuil de signification pour les travaux est adéquat pour l'évaluation du caractère raisonnable de l'estimation ponctuelle de la direction. Toutefois, particulièrement dans certains secteurs d'activité, il arrive qu'il soit impossible de réduire la longueur de l'intervalle à une valeur inférieure à ce montant. Cela ne fait pas nécessairement obstacle à la comptabilisation de l'estimation comptable. Mais ce peut être le signe que l'incertitude de mesure associée à l'estimation comptable est de nature à donner lieu à un risque important. Les paragraphes A102 à A115 contiennent une description de mesures supplémentaires à prendre en réponse aux risques importants.
- A95. Pour réduire l'intervalle jusqu'à ce que tous les dénouements qui s'y trouvent soient considérés raisonnables, l'auditeur peut :

- a) amputer l'intervalle, aux extrémités, des dénouements qu'il juge peu probables;
- b) poursuivre la réduction de l'intervalle, à la lumière des éléments probants disponibles, jusqu'à ce qu'il conclue au caractère raisonnable de tous les dénouements se situant dans l'intervalle. Dans de rares cas, il arrive que l'auditeur puisse, grâce aux éléments probants, réduire l'intervalle à une seule estimation ponctuelle.

Besoin ou non de compétences ou de connaissances spécialisées (Réf. : par. 14)

- A96. Il est exigé de l'auditeur que, lors de la planification de l'audit, il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission²⁰. Ces ressources peuvent comprendre, dans la mesure des besoins, des personnes qui détiennent des compétences ou des connaissances spécialisées. Par ailleurs, la norme ISA 220 exige de l'associé responsable de la mission qu'il s'assure que l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur qui n'en font pas partie possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit²¹. Au cours de l'audit des estimations comptables, il peut arriver que l'auditeur éprouve, compte tenu de son expérience et des circonstances de la mission, le besoin de faire appel à des connaissances ou à des compétences spécialisées eu égard à un ou plusieurs aspects des estimations comptables.
- A97. La prise en considération du besoin ou non de compétences ou de connaissances spécialisées peut être influencée par certains facteurs, dont les suivants :
- la nature de l'actif, du passif ou de l'élément de capitaux propres en cause dans un secteur d'activité particulier (par exemple, un gisement minier, des actifs agricoles, des instruments financiers complexes);
 - un degré élevé d'incertitude de mesure;
 - le recours à des calculs complexes ou à des modèles spécialisés, par exemple pour des estimations en juste valeur en l'absence de marché observable;
 - la complexité des exigences du référentiel d'information financière applicable visant les estimations comptables, y compris le fait que certains éléments puissent être connus pour donner lieu à des interprétations divergentes ou à des pratiques contradictoires ou en évolution;
 - les procédures que l'auditeur a l'intention de mettre en oeuvre en réponse à son évaluation des risques.
- A98. Il est probable que la majorité des estimations comptables, même si elles présentent une incertitude de mesure, n'exigeront pas de compétences ni de connaissances spécialisées. Par exemple, il est improbable que des compétences ou des connaissances spécialisées soient nécessaires pour que l'auditeur puisse évaluer une provision pour créances douteuses.

²⁰ Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers», alinéa 8 e).

²¹ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphe 14.

- A99. En revanche, il peut arriver que l'auditeur ne possède pas les compétences ou les connaissances spécialisées requises lorsqu'il s'agit d'un domaine étranger à la comptabilité et à l'audit et qu'il ait alors besoin de recourir aux services d'un expert de son choix. La norme ISA 620²² définit des exigences et fournit des indications concernant la façon de déterminer la nécessité pour l'auditeur de recourir aux services d'un expert salarié ou d'un expert-conseil de son choix ainsi que les responsabilités de l'auditeur qui utilise les travaux d'un tel expert.
- A100. Par ailleurs, dans certains cas, il peut arriver que l'auditeur conclue à la nécessité de disposer de compétences ou de connaissances spécialisées ayant trait à des domaines précis de la comptabilité ou de l'audit. Les détenteurs de telles compétences ou connaissances peuvent appartenir au même cabinet que l'auditeur ou intervenir à titre d'experts-conseils provenant d'une société extérieure. Dans un cas comme dans l'autre, lorsqu'ils mettent en oeuvre des procédures d'audit dans le cadre de la mission, ils font partie de l'équipe affectée à la mission et sont, à ce titre, soumis aux exigences de la norme ISA 220.
- A101. Selon sa compréhension et son expérience du travail mené en collaboration avec l'expert de son choix ou avec d'autres détenteurs de compétences ou de connaissances spécialisées, il se peut que l'auditeur considère comme approprié d'aborder des sujets comme celui des exigences du référentiel d'information financière applicable avec ces personnes afin de s'assurer que leur travail est pertinent du point de vue de l'audit.

Procédures de corroboration complémentaires en réponse aux risques importants

(Réf. : par. 15)

- A102. Pour auditer les estimations comptables présentant des risques importants, l'auditeur se concentre principalement, dans ses procédures de corroboration complémentaires, sur l'évaluation :
- a) de la façon dont la direction a évalué l'incidence de l'incertitude de mesure sur l'estimation comptable ainsi que l'incidence de cette incertitude sur le bien-fondé ou non de la comptabilisation de l'estimation comptable dans les états financiers;
 - b) de l'adéquation des informations fournies.

Incertitude de mesure

Prise en compte par la direction de l'incertitude de mesure (Réf. : alinéa 15 a))

- A103. Selon les circonstances, la direction peut évaluer d'autres hypothèses possibles ou d'autres dénouements possibles de l'estimation comptable au moyen de diverses méthodes. Une de ces méthodes, par exemple, consiste à effectuer une analyse de sensibilité. Celle-ci peut impliquer de déterminer comment le montant chiffré de l'estimation comptable varie en fonction de différentes hypothèses. Même les estimations comptables en juste valeur peuvent varier puisque tous les intervenants du marché ne retiennent pas les mêmes hypothèses. L'analyse de sensibilité peut déboucher sur plusieurs scénarios possibles de dénouement,

²² Norme ISA 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix».

- parfois présentés par la direction sous forme de fourchettes de dénouements, par exemple des scénarios «pessimistes» ou «optimistes».
- A104. L'analyse de sensibilité peut démontrer que la modification de certaines hypothèses n'affecte en rien l'estimation comptable. Elle peut montrer inversement que l'estimation comptable est sensible à une ou plusieurs hypothèses, sur lesquelles l'auditeur concentre alors son attention.
- A105. Il ne s'agit pas de donner à entendre que l'incertitude de mesure appelle une méthode particulière (telle que l'analyse de sensibilité) plutôt qu'une autre ou que la direction doit se livrer à un examen approfondi, avec de nombreux documents à l'appui, des différents dénouements ou hypothèses possibles. Au contraire, l'important est de savoir si la direction a évalué ou non l'incidence potentielle de l'incertitude de mesure sur l'estimation comptable et non pas quelles méthodes précises elle a employées. En conséquence, lorsque la direction n'a pas envisagé d'autres hypothèses ou dénouements possibles, il peut être nécessaire que l'auditeur s'entretienne avec elle de la façon dont elle a résolu le problème des effets de l'incertitude de mesure sur l'estimation comptable, en lui demandant de justifier sa démarche.

Considérations propres aux petites entités

- A106. Il arrive que les petites entités aient recours à des moyens simples pour évaluer l'incertitude de mesure. En plus d'examiner la documentation disponible, l'auditeur peut, par des demandes d'informations adressées à la direction, obtenir un complément d'éléments probants attestant que celle-ci a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles. Par ailleurs, il peut arriver que la direction n'ait pas l'expertise nécessaire pour envisager d'autres dénouements ou répondre de quelque autre manière à l'incertitude de mesure affectant l'estimation comptable. En pareil cas, l'auditeur peut expliquer à la direction le processus ou les différentes méthodes disponibles pour ce faire, ainsi que la manière de les documenter. Cela n'atténue en rien, toutefois, les responsabilités de la direction quant à la préparation des états financiers.

Hypothèses importantes (Réf. : alinéa 15 b))

- A107. Peut être réputée importante toute hypothèse utilisée pour l'établissement d'une estimation comptable qu'il suffirait de modifier dans une mesure raisonnable pour affecter de manière significative l'évaluation de l'estimation comptable.
- A108. L'analyse stratégique et la gestion des risques auxquelles procède en permanence la direction peuvent fournir des éléments pour étayer les hypothèses importantes déduites des connaissances qu'elle possède. Même en l'absence de processus établis en bonne et due forme, comme ce peut être le cas dans les petites entités, l'auditeur peut être en mesure d'évaluer ces hypothèses, par des demandes d'informations adressées à la direction et des entretiens avec elle, ainsi que par la mise en oeuvre d'autres procédures d'audit dans le but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A109. Les points pris en considération par l'auditeur pour évaluer les hypothèses de la direction sont présentés dans les paragraphes A77 à A83.

Intention et capacité de la direction (Réf. : alinéa 15 c))

A110. Les points pris en considération par l'auditeur relativement aux hypothèses de la direction et à ses intentions et sa capacité sont présentés dans les paragraphes A13 et A80.

Construction d'un intervalle de confiance (Réf. : par. 16)

A111. Lors de la préparation des états financiers, la direction peut avoir la conviction d'avoir adéquatement résolu le problème des effets de l'incertitude de mesure sur les estimations comptables présentant des risques importants. Il peut toutefois arriver, dans certains cas, que l'auditeur considère comme insuffisants les efforts de la direction. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur juge :

- que son évaluation de la façon dont la direction a résolu le problème des effets de l'incertitude de mesure ne saurait fournir des éléments probants suffisants et appropriés;
- qu'il est nécessaire d'approfondir l'analyse du degré d'incertitude de mesure associé à une estimation comptable, par exemple lorsqu'il sait qu'il y a de fortes variations dans les dénouements pour des estimations comptables similaires dans des situations analogues;
- qu'il est peu probable que d'autres éléments probants puissent être obtenus, par exemple par l'examen des événements survenant jusqu'à la date de son rapport;
- qu'il pourrait y avoir eu un parti pris de la direction lors de la détermination des estimations comptables.

A112. Les points pris en considération par l'auditeur pour construire en conséquence un intervalle de confiance sont présentés dans les paragraphes A87 à A95.

Critères de comptabilisation et d'évaluation

Comptabilisation des estimations comptables dans les états financiers (Réf. : alinéa 17 a))

A113. Lorsque la direction a comptabilisé une estimation comptable dans les états financiers, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à établir si la détermination de l'estimation comptable est suffisamment fiable pour satisfaire aux critères de comptabilisation du référentiel d'information financière applicable.

A114. Dans le cas des estimations comptables qui n'ont pas été comptabilisées, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à déterminer si les critères de comptabilisation du référentiel d'information financière applicable n'étaient pas, en fait, présents. Même lorsque l'auditeur conclut qu'il était approprié de ne pas comptabiliser l'estimation comptable, il peut arriver que la situation nécessite la fourniture d'informations dans les notes des états financiers. Par ailleurs, l'auditeur peut juger nécessaire d'attirer l'attention du lecteur sur l'existence d'une incertitude importante en ajoutant un paragraphe d'observations dans son

rapport. La norme ISA 706 définit des exigences et fournit des indications concernant les paragraphes de ce type²³.

Base d'évaluation retenue pour les estimations comptables (Réf. : alinéa 17 b))

A115. En ce qui concerne les estimations comptables en juste valeur, certains référentiels d'information financière n'exigent ou ne permettent les évaluations et informations en juste valeur que dans les cas où il est présumé que l'évaluation en juste valeur sera fiable. Cette présomption peut parfois être écartée, par exemple lorsqu'il n'existe pas de méthode ou de base d'évaluation appropriée. En pareille situation, l'évaluation de l'auditeur vise avant tout à déterminer si la direction avait de bons motifs d'écarter la présomption en faveur du recours à la juste valeur établie par le référentiel d'information financière applicable.

Évaluation du caractère raisonnable des estimations comptables et de l'existence d'anomalies (Réf. : par. 18)

A116. Il peut arriver que l'auditeur conclue que les éléments probants recueillis laissent prévoir une estimation comptable différente de l'estimation ponctuelle de la direction. Lorsque les éléments probants viennent étayer une estimation ponctuelle, l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'estimation ponctuelle de l'auditeur constitue une anomalie. Lorsque l'auditeur est parvenu à la conclusion que l'utilisation de l'intervalle de confiance qu'il a construit permet d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, une estimation ponctuelle de la direction qui tombe en dehors de cet intervalle est une estimation non étayée par les éléments probants. En pareil cas, l'ampleur de l'anomalie est au moins égale à celle de l'écart qui sépare l'estimation ponctuelle de la direction de l'extrémité la plus proche de l'intervalle de confiance de l'auditeur.

A117. Dans les cas où la direction a modifié une estimation comptable ou changé de méthode d'estimation par rapport à la période précédente sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement de circonstances, il se peut que l'auditeur conclue, compte tenu des éléments probants dont il dispose, que l'estimation comptable en question a fait l'objet d'un changement arbitraire de la part de la direction et constitue donc une anomalie, ou qu'il y voie l'indice d'un parti pris possible de la direction (voir les paragraphes A124 et A125).

A118. La norme ISA 450²⁴ fournit des indications sur la façon de distinguer les anomalies pour les besoins de l'évaluation que fait l'auditeur de l'incidence des anomalies non corrigées sur les états financiers. En ce qui concerne les estimations comptables, une anomalie, qu'elle résulte d'une fraude ou d'une erreur, peut être liée :

- à des anomalies sur lesquelles il n'y a pas de doute (anomalies factuelles);
- à des écarts résultant de jugements de la direction en matière d'estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables, ou encore du

²³ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

²⁴ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit».

choix ou de l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées (anomalies liées au jugement);

- à la meilleure estimation des anomalies dans une population que fait l'auditeur en extrapolant à l'ensemble de la population échantillonnée les anomalies détectées dans les échantillons tirés de cette population (anomalies extrapolées).

Dans certains cas où des estimations comptables sont en jeu, une anomalie pourrait être liée à une combinaison de ces facteurs, d'où la difficulté, voire l'impossibilité, de la classer dans une catégorie précise.

A119. Pour évaluer le caractère raisonnable des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans les notes des états financiers, que ces informations soient exigées par le référentiel d'information financière applicable ou qu'elles soient fournies volontairement, l'auditeur tient essentiellement compte des mêmes facteurs que pour l'audit d'une estimation comptable comptabilisée dans les états financiers.

Informations fournies sur les estimations comptables

Informations à fournir selon le référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. 19)

A120. La présentation d'états financiers conformes au référentiel d'information financière applicable implique de fournir des informations adéquates sur les éléments ayant un caractère significatif. Il peut arriver que le référentiel d'information financière permette, ou prescrive, la fourniture d'informations sur les estimations comptables et qu'en outre, certaines entités fournissent volontairement des informations supplémentaires dans les notes des états financiers. Ces informations peuvent comprendre, par exemple :

- les hypothèses retenues;
- la méthode d'estimation employée, y compris tout modèle applicable;
- les motifs du choix de la méthode d'estimation retenue;
- l'effet de tout changement de méthode d'estimation par rapport à la période précédente;
- les sources et les incidences de l'incertitude de mesure.

De telles informations sont utiles pour permettre aux utilisateurs de comprendre les estimations comptables comptabilisées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers et il est nécessaire que l'auditeur obtienne des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité ou non des informations fournies avec les exigences du référentiel d'information financière applicable.

A121. Dans certains cas, il arrive que le référentiel d'information financière applicable exige la fourniture d'informations spécifiques sur les incertitudes. Par exemple, certains référentiels d'information financière imposent de fournir :

- des informations sur les hypothèses clés et les autres sources d'incertitude de mesure qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable d'actifs et de passifs. On peut désigner ces

éléments dont la mention est obligatoire par des termes comme «sources principales d'incertitude relative aux estimations» ou «estimations comptables critiques»;

- des informations sur la fourchette des dénouements possibles, ainsi que les hypothèses retenues pour déterminer cette fourchette;
- des informations sur 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 les facteurs à l'origine de ces expositions, les objectifs de l'entité, ses politiques et procédures de gestion du risque, les méthodes utilisées pour mesurer le 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 à l'interne aux dirigeants clés de l'entité et concernant notamment le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché.

Informations à fournir sur l'incertitude de mesure associée aux estimations comptables donnant lieu à des risques importants (Réf. : par. 20)

A122. Dans le cas des estimations comptables présentant un risque important, même lorsque les informations fournies sont conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable, il se peut que l'auditeur conclue à l'inadéquation des informations fournies sur l'incertitude de mesure, compte tenu des circonstances et des faits. Plus l'éventail des dénouements possibles de l'estimation comptable est large par rapport au seuil de signification (voir à ce sujet le paragraphe A94), plus il est important que l'auditeur évalue le caractère adéquat des informations fournies sur l'incertitude de mesure.

A123. Dans certains cas, il se peut que l'auditeur considère comme approprié d'encourager la direction à décrire, dans les notes des états financiers, les circonstances se rapportant à l'incertitude de mesure. La norme ISA 705²⁵ donne des indications concernant les répercussions que peut avoir sur l'opinion de l'auditeur le fait que celui-ci soit d'avis que les informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude de mesure par la direction sont inadéquates ou trompeuses.

Indices d'un parti pris possible de la direction (Réf. : par. 21)

A124. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur prenne connaissance de jugements et de décisions de la direction présentant des indices d'un parti pris possible. Ces indices peuvent l'amener à se demander si son évaluation des risques et les réponses qu'il a mises en oeuvre en conséquence demeurent appropriées et l'obliger à apprécier les conséquences que cela peut avoir sur le reste de l'audit. Par ailleurs, de tels indices peuvent avoir une incidence sur

²⁵ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, sujet dont traite la norme ISA 700²⁶.

A125. Voici des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction en ce qui concerne les estimations comptables :

- modification d'une estimation comptable ou changement de méthode d'estimation, sous le prétexte, dénué de fondement objectif, d'un changement de circonstances;
- utilisation par l'entité, pour l'établissement des estimations comptables en juste valeur, d'hypothèses qui lui sont propres et s'avèrent aller à l'encontre des hypothèses observables du 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 (Réf. : par. 22)

A126. La norme ISA 580²⁷ traite de l'utilisation des déclarations écrites. Selon la nature, le caractère significatif et l'ampleur de l'incertitude de mesure, les déclarations écrites concernant les estimations comptables comptabilisées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers peuvent comprendre des déclarations attestant :

- le caractère approprié des processus d'évaluation — y compris des hypothèses et des modèles y afférents — suivis par la direction pour déterminer les estimations comptables dans le cadre du référentiel d'information financière applicable ainsi que l'uniformité de l'application de ces processus;
- que les hypothèses reflètent bien les actions que la direction a l'intention et la capacité de mener au nom de l'entité, lorsque cela est pertinent par rapport aux estimations comptables et aux informations y afférentes fournies;
- que les informations fournies sur les estimations comptables sont exhaustives et appropriées au regard du référentiel d'information financière applicable;
- qu'aucun événement postérieur à la date de clôture ne nécessite l'ajustement des estimations comptables et des informations y afférentes fournies dans les états financiers.

A127. Dans le cas des estimations comptables qui ne sont pas comptabilisées et ne font pas l'objet d'informations dans les états financiers, les déclarations écrites peuvent aussi attester que :

- la direction avait de bons motifs de juger que les critères de comptabilisation ou de fourniture d'informations prescrits par le référentiel d'information financière applicable n'étaient pas remplis (voir le paragraphe A114);

²⁶ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

²⁷ Norme ISA 580, «Déclarations écrites».

- la direction avait de bons motifs d'écarter la présomption en faveur du recours à la juste valeur établie par le référentiel d'information financière applicable, pour ce qui concerne les estimations comptables qu'elle n'a pas évaluées et pour lesquelles elle n'a pas fourni d'informations en juste valeur (voir le paragraphe A115).

Documentation (Réf. : par. 23)

A128. Le fait de consigner en dossier les indices d'un parti pris possible de la direction relevés au cours de l'audit aide l'auditeur à déterminer si son évaluation des risques et les réponses qu'il a mises en oeuvre en conséquence demeurent appropriées, et à évaluer si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. Voir le paragraphe A125 pour des exemples d'indices d'un parti pris possible de la direction.

Annexe

(Réf. : par. A1)

Les évaluations et les informations à fournir en juste valeur selon différents référentiels d'information financière

La présente annexe a seulement pour objet de donner un aperçu général des évaluations et des informations à fournir en juste valeur selon différents référentiels d'informations financières, à des fins d'information générale et de mise en contexte.

1. Les évaluations et les informations à fournir en juste valeur qu'il est obligatoire ou permis d'inclure dans les états financiers varient selon les référentiels d'information financière. Varie également le degré de précision des indications que les référentiels fournissent sur le mode d'évaluation des actifs et des passifs ou sur les informations y afférentes à fournir. Certains référentiels d'information financière fixent des règles strictes, d'autres ne donnent que des principes généraux et certains n'offrent aucune indication à suivre. 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 d'information financière ou, dans un même référentiel, selon le type d'actif, de passif ou d'informations à fournir. Par exemple, la Norme internationale d'information financière IAS 39²⁸ 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 opération, plutôt que son règlement à une date antérieure ou future. En conséquence, évaluer la juste valeur consiste à chercher le prix estimatif auquel l'opération se conclurait. Par ailleurs, même si certains référentiels d'information financière utilisent des termes comme «valeur spécifique à l'entité», «valeur d'utilité» ou

²⁸ IAS 39, «Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation».

- des termes similaires, il se peut néanmoins que le concept de juste valeur au sens de la présente norme ISA reste applicable dans leur cas.
3. Le traitement des fluctuations que connaissent les évaluations en juste valeur au fil du temps peut varier selon les référentiels d'information financière. Par exemple, un référentiel d'information financière donné peut exiger que les fluctuations des évaluations en juste valeur de certains actifs ou passifs soient directement enregistrées dans les capitaux propres, tandis qu'elles pourraient être comptabilisées en résultat selon un autre référentiel. Selon certains référentiels, la décision d'évaluer ou non un élément d'actif ou de passif en juste valeur ou la détermination des modalités d'évaluation dépendent notamment de l'intention de la direction de mener à bien certaines actions pour ce qui concerne cet élément.
 4. Selon les référentiels d'information financière, il peut être exigé ou permis à des degrés divers de fournir dans les états financiers des évaluations spécifiques en juste valeur ou des informations y afférentes. Il peut arriver que le référentiel d'information comptable :
 - formule des exigences en matière d'évaluation, de présentation et d'informations à fournir pour certains éléments figurant dans le corps des états financiers ou dans les notes annexes, ou présentés à titre d'informations supplémentaires;
 - permette certaines évaluations en juste valeur soit à la discrétion de l'entité, soit seulement lorsque certains critères sont remplis;
 - prescrive une méthode précise pour déterminer la juste valeur, par exemple, le recours à un évaluateur indépendant ou l'adoption de modalités spécifiques pour l'utilisation des flux de trésorerie actualisés;
 - laisse le choix entre plusieurs méthodes pour déterminer la juste valeur (certains référentiels soumettant néanmoins le choix de la méthode à des critères);
 - ne fournisse aucune indication sur les évaluations en juste valeur ou les informations à fournir à leur sujet, autrement qu'en faisant référence aux usages ou aux pratiques qui vont de soi, par exemple dans un secteur d'activité donné.
 5. Certains référentiels d'information financière 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. Or, dans certains cas, cette présomption peut 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'estimation raisonnable de la juste valeur serait inadaptée ou inapplicable. Il peut arriver que des référentiels d'information financière établissent une hiérarchie entre les divers types de variables d'entrée à utiliser pour aboutir aux justes valeurs, depuis les variables clairement «observables» fournies par les cours d'un marché actif jusqu'aux variables «inobservables» reposant sur l'idée que l'entité se fait des hypothèses que retiendraient les intervenants du marché.

6. Certains référentiels d'information financière exigent que des modifications ou des ajustements spécifiques soient apportés aux informations concernant la valeur ou que des aspects propres à un type d'actif ou de passif soient pris en compte. Ainsi, pour comptabiliser des placements immobiliers, il peut être nécessaire d'ajuster la valeur de marché fixée par l'expertise, par exemple pour tenir compte, entre autres, des frais de cession estimés ou de l'état du bien et de son emplacement. De même, si le marché d'un actif particulier n'est pas un marché actif, il se peut qu'il faille ajuster ou modifier le prix coté pour obtenir une évaluation en juste valeur plus proche de la réalité. Par exemple, il peut arriver que le prix coté ne reflète pas la juste valeur si les échanges sont rares, si le marché n'est pas bien établi ou si les volumes échangés sont faibles par rapport au nombre total de titres en circulation. En ce cas, il peut être nécessaire d'ajuster ou de modifier le cours du marché, et ce, éventuellement en allant puiser à d'autres sources d'informations de marché. Par ailleurs, il peut arriver qu'il faille tenir compte des biens affectés en garantie (par exemple, des biens affectés en garantie de certains types de titres de créance) pour établir la juste valeur ou la dépréciation possible d'un actif ou d'un passif.
7. Dans la plupart des référentiels d'information financière, l'évaluation en juste valeur repose sur la présomption de la 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 importante l'étendue de ses activités ou de conclure une opération à des conditions défavorables. Dans ce cas, la juste valeur n'est donc pas le montant que l'entité recevrait ou paierait dans le cadre d'une opération forcée, d'une liquidation involontaire ou d'une vente judiciaire. Néanmoins, il peut arriver que la conjoncture économique générale ou les conditions économiques d'un secteur d'activité précis rende le marché illiquide, obligeant ainsi à prendre pour fondement de la juste valeur des prix qui ont baissé, voire se sont effondrés. Une entité peut toutefois devoir prendre en compte sa situation économique ou opérationnelle actuelle pour déterminer la juste valeur de ses actifs et de ses passifs si son référentiel d'information financière le prescrit ou le permet, ce référentiel pouvant, ou non, préciser la manière de le faire. Par exemple, le fait que les plans 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 ce bien.

Importance grandissante des évaluations en juste valeur

8. Les évaluations en juste valeur et les informations y afférentes à fournir prennent une importance grandissante dans les référentiels d'information financière. Dans les états financiers, les justes valeurs peuvent prendre de nombreuses formes et se traduire par de multiples incidences. Elles peuvent notamment concerner :
- certains actifs ou passifs spécifiques, tels que les titres négociables ou les passifs au titre d'obligations résultant d'instruments financiers, évalués quotidiennement ou périodiquement à la valeur de marché;
 - certaines composantes des capitaux propres, par exemple lorsqu'il s'agit de comptabiliser, d'évaluer ou de présenter certains instruments financiers

présentant des caractéristiques des 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 de l'écart d'acquisition (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 passifs identifiables acquis et de la contrepartie versée;
- certains actifs ou passifs ajustés ponctuellement à leur juste valeur. Certains référentiels d'information financière peuvent prescrire un exercice d'évaluation en juste valeur pour quantifier l'ajustement d'un actif ou d'un groupe d'actifs dans le cadre d'un test de dépréciation, par exemple le test de dépréciation d'un écart d'acquisition résultant d'un regroupement d'entreprises réalisé en se basant sur la juste valeur d'une entité ou d'une entité d'exploitation donnée, cette valeur étant ensuite attribuée au groupe d'actifs et de passifs de l'entité ou de l'unité d'exploitation afin d'aboutir à un écart d'acquisition implicite qui sera ensuite comparé à l'écart d'acquisition comptabilisé;
- d'un groupe d'actifs ou de passifs. Dans certaines circonstances, l'évaluation d'une catégorie ou d'un groupe d'actifs ou de passifs nécessite le cumul des justes valeurs de certains des actifs ou passifs individuels compris dans la catégorie ou le groupe. Ainsi, il peut arriver que le référentiel d'information financière appliqué par l'entité prescrive que l'évaluation d'un portefeuille de prêts diversifiés donné se fasse sur la base de la juste valeur de certaines des catégories de prêts composant le portefeuille;
- des informations fournies dans les notes des états financiers ou présentées à titre d'informations supplémentaires, mais non comptabilisées dans les états financiers.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 550**

Parties liées

This International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 550, «Parties liées», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 550, «Parties liées» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties.” Numéro ISBN : 978-1-60815-018-2.

Parties liées

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Nature des relations et opérations avec les parties liées	2
Responsabilités de l'auditeur	3-7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	11-17
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées	18-19
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées	20-24
Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées	25
Déclarations écrites	26
Communication avec les responsables de la gouvernance	27
Documentation	28
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsabilités de l'auditeur	A1-A3
Définition de «partie liée»	A4-A7
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A8-A28
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées	A29-A30
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées	A31-A45
Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées	A46-A47

Déclarations écrites	A48-A49
Communication avec les responsables de la gouvernance	A50

La Norme internationale d'audit (ISA) 550, «Parties liées», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne les relations et opérations avec les parties liées. Elle fournit des précisions sur la manière d'appliquer la norme ISA 315¹, la norme ISA 330² et la norme ISA 240³ par rapport aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées.

Nature des relations et opérations avec des parties liées

2. De nombreuses opérations avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Elles peuvent alors ne pas donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations similaires avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et opérations avec les parties liées peut, dans certaines circonstances, donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations avec des parties non liées. Par exemple :
 - les parties liées peuvent exercer leurs activités en ayant recours à un large éventail de liens et de structures complexes, d'où une plus grande complexité des opérations entre parties liées;
 - les systèmes d'information peuvent s'avérer inefficaces pour identifier ou synthétiser les opérations et les soldes entre une entité et ses parties liées;
 - les opérations avec les parties liées peuvent ne pas être conclues dans des conditions de marché normales; il arrive notamment que certaines opérations avec les parties liées ne soient pas conclues moyennant contrepartie.

Responsabilités de l'auditeur

3. Du fait que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels d'information financière contiennent des exigences

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

³ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

- spécifiques quant à la comptabilisation et à la communication des relations, des opérations et des soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature de ces relations, opérations et soldes, et leurs incidences réelles ou potentielles sur les états financiers. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient de telles exigences, l'auditeur a l'obligation de mettre en oeuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives pouvant découler du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, opérations ou soldes avec les parties liées en conformité avec les exigences énoncées dans le référentiel, et pour répondre à ces risques.
4. Même si le référentiel d'information financière applicable ne contient que des exigences minimales, voire aucune exigence, concernant les parties liées, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées qui soit suffisante pour lui permettre de déterminer si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations : (Réf. : par. A1)
- a) donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle); (Réf. : par. A2)
 - b) ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur l'obligation de conformité). (Réf. : par. A3)
5. En outre, la compréhension des relations et des opérations de l'entité avec les parties liées s'avère pertinente pour l'auditeur aux fins de l'évaluation de la présence ou non d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude, exigée par la norme ISA 240⁴, parce qu'une fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.
6. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA⁵. En ce qui concerne les parties liées, les effets potentiels de ces limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus grandes, notamment pour les raisons suivantes :
- il se peut que la direction n'ait pas connaissance de toutes les relations et opérations avec les parties liées, en particulier si le référentiel d'information financière applicable ne contient pas d'exigences concernant les parties liées;
 - il se peut que les possibilités de collusion, de dissimulation ou de falsification de la part de la direction soient accrues dans le cadre des relations avec les parties liées.

⁴ Norme ISA 240, paragraphe 24.

⁵ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe A52.

7. Faire preuve d'esprit critique pendant la planification et la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200⁶ est donc particulièrement important dans ce contexte, compte tenu de la possibilité que des relations et opérations avec les parties liées n'aient pas été communiquées. Les exigences de la présente norme ISA visent à aider l'auditeur à identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées, et à concevoir des procédures d'audit à mettre en oeuvre en réponse à son évaluation des risques.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) indépendamment du fait que le référentiel d'information financière applicable contienne ou non des exigences concernant les parties liées, d'acquérir une compréhension des relations et opérations avec les parties liées qui soit suffisante pour lui permettre :
 - i) de reconnaître les facteurs de risque de fraude découlant, le cas échéant, de relations et d'opérations avec les parties liées qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes;
 - ii) de conclure, en se fondant sur les éléments probants obtenus, si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations :
 - a. donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle),
 - b. ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité);
 - b) en outre, lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant si l'identification, la comptabilisation et la communication des relations et opérations avec les parties liées dans les états financiers sont en conformité avec le référentiel.

Définitions

10. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «opération conclue dans des conditions de concurrence normale», une opération conclue selon des termes et conditions analogues à ceux dont conviendraient un acheteur et un vendeur consentants non liés et agissant indépendamment l'un de l'autre au mieux de leurs intérêts respectifs;

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

- b) «partie liée», une partie qui est : (Réf. : par. A4 à A7)
- i) soit une partie liée au sens du référentiel d'information financière applicable,
 - ii) soit, lorsque le référentiel d'information financière applicable ne contient que des exigences minimales, voire aucune exigence, concernant les parties liées :
 - a. une personne ou une autre entité qui exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité présentant l'information financière,
 - b. une autre entité sur laquelle l'entité présentant l'information financière exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires,
 - c. une autre entité qui se trouve, avec l'entité présentant l'information financière, sous un contrôle commun du fait :
 - i. soit d'actionnaires communs qui les contrôlent,
 - ii. soit de propriétaires qui sont proches parents,
 - iii. ou d'une haute direction commune.

Toutefois, des entités sous le contrôle commun d'une collectivité publique (c'est-à-dire l'État ou une collectivité régionale ou locale) ne sont pas considérées comme liées à moins qu'elles ne réalisent entre elles des opérations importantes ou qu'elles ne partagent des ressources dans une mesure importante.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes que la norme ISA 315 et la norme ISA 240 imposent à l'auditeur au cours de l'audit⁷, l'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures et activités connexes mentionnées aux paragraphes 12 à 17 afin de réunir des informations pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. (Réf. : par. A8)

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission qu'exigent les normes ISA 315 et 240⁸ doivent notamment porter sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs qui pourraient découler des relations et opérations de l'entité avec les parties liées. (Réf. : par. A9 et A10)

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 5, et norme ISA 240, paragraphe 16.

⁸ Norme ISA 315, paragraphe 10, et norme ISA 240, paragraphe 15.

13. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :
- a) de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente; (Réf. : par. A11 à A14)
 - b) de la nature des relations entre l'entité et les parties liées;
 - c) de toute opération conclue avec les parties liées au cours de la période et, le cas échéant, du type d'opération et de son objet.
14. L'auditeur doit faire des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en oeuvre d'autres procédures d'évaluation des risques considérées comme appropriées afin d'acquérir une compréhension des contrôles que, le cas échéant, la direction a mis en place pour : (Réf. : par. A15 à A20)
- a) identifier, comptabiliser et communiquer les relations et opérations avec les parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) autoriser et approuver les opérations et les accords importants avec les parties liées; (Réf. : par. A21)
 - c) autoriser et approuver les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de l'examen des documents comptables ou autres documents

15. Au cours de l'audit, lors de son inspection des documents comptables ou autres documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords et aux autres informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées antérieurement. (Réf. : par. A22 et A23)

En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices de l'existence de telles relations ou opérations :

- a) les confirmations bancaires ou juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en oeuvre;
 - b) les procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des réunions des responsables de la gouvernance;
 - c) les autres documents comptables ou autres documents qu'il considère nécessaire d'inspecter dans le contexte de l'entité.
16. Si l'auditeur identifie, lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit exigées par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Réf. : par. A24 et A25)
- a) de la nature de ces opérations; (Réf. : par. A26)
 - b) de la possibilité que des parties liées soient impliquées. (Réf. : par. A27)

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission

17. L'auditeur doit faire part des informations pertinentes obtenues au sujet des parties liées à l'entité aux autres membres de l'équipe de mission. (Réf. : par. A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées

18. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 qui lui impose d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives⁹, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux opérations avec les parties liées et déterminer si certains d'entre eux constituent des risques importants. Lorsqu'il procède à cette détermination, l'auditeur doit considérer comme donnant lieu à des risques importants les opérations importantes avec des parties liées, qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.
19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante) lors de la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240. (Réf. : par. A6, A29 et A30)

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées

20. Pour se conformer à l'exigence de la norme ISA 330 qui impose à l'auditeur de prendre des mesures en réponse à son évaluation des risques¹⁰, celui-ci procède entre autres à la conception et à la mise en oeuvre de procédures d'audit complémentaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques identifiés d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent comprendre celles qu'exigent les paragraphes 21 à 24. (Réf. : par. A31 à A34)

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

21. Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui portent à croire qu'il existe des relations ou des opérations avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou opérations.

⁹ Norme ISA 315, paragraphe 25.

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

22. Si l'auditeur identifie des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit :
- a) communiquer rapidement les informations pertinentes aux autres membres de l'équipe de mission; (Réf. : par. A35)
 - b) lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées :
 - i) demander à la direction d'identifier toutes les opérations avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les évaluer de manière plus approfondie,
 - ii) demander pourquoi les contrôles mis en place par l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer;
 - c) mettre en oeuvre des procédures de corroboration appropriées portant sur ces parties liées nouvellement identifiées ou opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées; (Réf. : par. A36)
 - d) réévaluer le risque qu'il puisse exister d'autres parties liées ou opérations importantes avec des parties liées qui n'aient pas été identifiées ou ne lui aient pas été communiquées antérieurement par la direction et mettre en oeuvre les procédures d'audit supplémentaires considérées comme nécessaires;
 - e) lorsque le défaut de communication de la part de la direction semble volontaire (indiquant par là un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes), en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A37)

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

23. Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :
- a) inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si :
 - i) la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs¹¹, (Réf. : par. A38 et A39)
 - ii) les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction,
 - iii) les opérations ont été correctement comptabilisées et communiquées, conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations ont été correctement autorisées et approuvées. (Réf. : par. A40 et A41)

¹¹ Norme ISA 240, alinéa 32 c).

Assertions indiquant que les opérations avec les parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale

24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Réf. : par. A42 à A45)

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées

25. Pour se former une opinion sur les états financiers conformément à la norme ISA 700¹², l'auditeur doit évaluer : (Réf : par. A46)
- a) si le traitement comptable et la communication des relations et des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées étaient appropriés et conformes au référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A47)
 - b) si les effets des relations et des opérations avec les parties liées :
 - i) font en sorte que les états financiers ne donnent pas une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle),
 - ii) aboutissent à des états financiers trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité).

Déclarations écrites

26. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant : (Réf : par. A48 et A49)
- a) qu'elles ont communiqué à l'auditeur l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elles ont connaissance;
 - b) qu'elles ont correctement comptabilisé et communiqué ces relations et opérations conformément aux exigences du référentiel.

Communication avec les responsables de la gouvernance

27. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité¹³, l'auditeur doit leur communiquer les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité. (Réf. : par. A50)

¹² Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 10 à 15.

¹³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans son dossier le nom des parties liées identifiées ainsi que la nature des relations avec les parties liées¹⁴.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilités de l'auditeur

Référentiels d'information financière ne contenant que des exigences minimales concernant les parties liées (Réf. : par. 4)

- A1. Un référentiel d'information financière applicable qui ne contient que des exigences minimales concernant les parties liées est un référentiel qui, tout en définissant le terme «partie liée», lui donne une extension nettement plus étroite que dans la définition du sous-alinéa 10 b)ii) de la présente norme ISA, si bien que toute exigence de communication d'informations sur les relations et opérations avec les parties liées que pourrait contenir ce référentiel ne viserait qu'un nombre considérablement plus restreint de relations et d'opérations que la présente norme ISA.

Référentiels reposant sur le principe d'image fidèle (Réf. : alinéa 4 a))

- A2. Dans le contexte d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle¹⁵, les relations et opérations avec les parties liées peuvent faire en sorte que les états financiers ne donnent pas une image fidèle lorsque, par exemple, la réalité économique de telles relations et opérations n'est pas correctement reflétée dans les états financiers. Ainsi, l'objectif d'image fidèle peut ne pas être rempli si la vente d'un bien par l'entité à un actionnaire détenant le contrôle pour un prix supérieur ou inférieur à sa juste valeur de marché a été comptabilisée comme une opération entraînant un profit ou une perte pour l'entité alors qu'elle constitue peut-être un apport ou un remboursement de capital, ou le versement d'un dividende.

Référentiels reposant sur l'obligation de conformité (Réf. : alinéa 4 b))

- A3. Dans le contexte d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, la question de savoir si des relations et opérations avec les parties liées font en sorte que les états financiers soient trompeurs, comme l'évoque la norme ISA 700, dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si l'absence d'informations sur des opérations avec les parties liées dans les états financiers est conforme au référentiel et aux textes légaux ou réglementaires applicables, les états financiers pourraient être trompeurs si l'entité tire une partie très substantielle de son chiffre d'affaires d'opérations avec des parties liées et que ce fait n'est pas communiqué. Toutefois, extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés et présentés

¹⁴ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

¹⁵ Les termes «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» et «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» sont définis à l'alinéa 13 a) de la norme ISA 200.

conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210¹⁶, il a déterminé que ce référentiel est acceptable¹⁷.

Définition de «partie liée» (Réf. : alinéa 10 b))

- A4. Les concepts de contrôle et d'influence notable sont abordés dans de nombreux référentiels d'information financière. Même s'il se peut que ces concepts y soient désignés par des termes différents, on y explique généralement :
- a) que le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités;
 - b) que l'influence notable (qu'elle soit acquise par la détention d'actions, par les statuts ou par un accord) est le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.
- A5. L'existence des relations suivantes peut indiquer l'exercice du contrôle ou d'une influence notable :
- a) la détention, directe ou indirecte, d'une part des capitaux propres de l'entité ou d'une autre forme de participation financière dans celle-ci;
 - b) la détention, directe ou indirecte, par l'entité d'une part des capitaux propres d'autres entités ou d'une autre forme de participation financière dans celles-ci;
 - c) l'appartenance au groupe des responsables de la gouvernance ou des principaux dirigeants (c'est-à-dire les membres de la direction qui détiennent l'autorité et assument les responsabilités en matière de planification, de direction et de contrôle des activités de l'entité);
 - d) le fait d'être un proche parent d'une des personnes mentionnées à l'alinéa c);
 - e) le fait d'avoir des relations d'affaires importantes avec une des personnes mentionnées à l'alinéa c).

Parties liées exerçant une influence dominante

- A6. Il peut arriver que des parties liées, du fait de leur capacité à exercer le contrôle ou une influence notable, soient en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou ses dirigeants. La prise en compte d'une telle influence dominante est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que le précisent les paragraphes A29 et A30.

Entités ad hoc liées

- A7. Dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc¹⁸ constitue une partie liée à l'entité du fait que celle-ci la contrôle en substance, même si elle ne

¹⁶ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

¹⁷ Norme ISA 700, paragraphe A12.

¹⁸ Les paragraphes A26 et A27 de la norme ISA 315 fournissent des indications sur la nature d'une entité ad hoc.

détient qu'une participation minimale ou aucune participation dans les capitaux propres de l'entité ad hoc.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 11)

Considérations propres aux entités du secteur public

A8. Les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public en ce qui concerne les relations et opérations avec des parties liées peuvent varier en fonction du mandat d'audit ou des obligations qu'imposent aux entités du secteur public les textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées, mais qu'elles comportent également une obligation plus large de tenir compte des risques de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité qui régissent les organismes du secteur public et leur imposent des obligations spécifiques dans la conduite des affaires avec des parties liées. En outre, il peut être nécessaire que l'auditeur de l'entité du secteur public tienne compte d'exigences en matière d'information financière applicables aux relations et opérations avec les parties liées qui, dans le secteur public, soient différentes de celles du secteur privé.

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec des parties liées

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 12)

- A9. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent notamment porter sur les sujets suivants :
- la nature et l'étendue des relations et opérations de l'entité avec des parties liées (en utilisant, par exemple, les feuilles de travail sur les parties liées identifiées que l'auditeur met à jour après chaque audit);
 - la grande importance de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit compte tenu du potentiel d'anomalies significatives associées aux relations et opérations avec les parties liées;
 - les circonstances ou conditions propres à l'entité qui peuvent indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou n'aurait pas communiquées antérieurement à l'auditeur (par exemple, structure organisationnelle complexe, utilisation d'entités ad hoc pour des opérations hors bilan ou système d'information inadéquat);
 - les documents comptables ou autres documents qui peuvent indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées;
 - l'importance que la direction et les responsables de la gouvernance attachent à l'identification, au traitement comptable approprié et à la communication des relations et opérations avec les parties liées (lorsque le référentiel

d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées), et le risque connexe de contournement des contrôles pertinents par la direction.

A10. En outre, dans un contexte de fraude, une partie des entretiens peut porter spécifiquement sur la façon dont les parties liées peuvent être impliquées dans une fraude. Par exemple :

- la façon dont des entités ad hoc contrôlées par la direction pourraient servir à faciliter la gestion des résultats;
- la façon dont des opérations entre l'entité et un associé 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 (Réf. : alinéa 13 a))

A11. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, il est probable que la direction aura facilement accès à l'information sur l'identité des parties liées à l'entité puisque, pour que l'entité satisfasse aux exigences comptables et d'information financière du référentiel, il aura d'abord fallu que ses systèmes d'information enregistrent, traitent et synthétisent les relations et opérations avec des parties liées. Il est donc probable que la direction disposera d'une liste complète des parties liées ainsi que des changements survenus par rapport à la période précédente. Dans le cas des missions récurrentes, les informations que fournit la direction à la demande de l'auditeur constituent des éléments que celui-ci peut comparer avec le contenu de ses propres feuilles de travail sur les parties liées constituées lors des audits précédents.

A12. En revanche, lorsque le référentiel ne contient pas d'exigences concernant les parties liées, il peut arriver que l'entité soit dépourvue de tels systèmes d'information. En pareille situation, la direction n'a pas nécessairement connaissance de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, l'obligation de procéder aux demandes d'informations prescrites par le paragraphe 13 s'applique toujours parce qu'il se peut que la direction ait connaissance de l'existence de parties liées au sens de la présente norme ISA. En pareil cas, toutefois, il est probable que les demandes d'informations formulées par l'auditeur quant à l'identité des parties liées à l'entité feront partie des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes qu'il met en oeuvre conformément à la norme ISA 315 afin d'obtenir des informations sur :

- le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité;
- les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité;
- l'organisation interne et les modes de financement de l'entité.

Dans le cas particulier des relations du fait d'un contrôle commun, comme la direction est d'autant plus susceptible d'avoir connaissance de telles relations qu'elles revêtent une importance économique pour l'entité, il est probable que les demandes d'informations de l'auditeur seront plus efficaces si elles sont axées sur la question de savoir si les parties avec lesquelles l'entité conclut des opérations

- importantes ou partage des ressources dans une mesure importante sont des parties liées.
- A13. Dans le contexte d'un audit de groupe, la norme ISA 600 exige de l'équipe affectée à l'audit de groupe qu'elle fournisse aux auditeurs des composantes une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée dont elle a elle-même connaissance¹⁹. Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, cette information fournit une base utile à l'auditeur pour ses demandes d'informations adressées à la direction au sujet de l'identité des parties liées à l'entité.
- A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations au sujet de l'identité des parties liées à l'entité par les demandes d'informations adressées à la direction au cours du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.
- Contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 14)
- A15. Les «autres personnes au sein de l'entité» sont celles qui sont considérées comme susceptibles d'avoir connaissance des relations et opérations de l'entité avec des parties liées, ainsi que des contrôles de l'entité à l'égard de telles relations et opérations. Il peut s'agir, pour autant qu'ils ne fassent pas partie de la direction :
- des responsables de la gouvernance;
 - des membres du personnel en position de déclencher, de traiter ou d'enregistrer des opérations à la fois importantes et sortant du cadre normal des activités de l'entité, ainsi que des personnes qui supervisent ces membres du personnel ou effectuent un suivi de leurs travaux;
 - des auditeurs internes;
 - du conseiller juridique interne;
 - du responsable de l'éthique ou de son équivalent.
- A16. La réalisation de l'audit repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, ainsi que la responsabilité du contrôle interne que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs²⁰. En conséquence, lorsque le référentiel d'information financière contient des exigences concernant les parties liées, la préparation des états financiers nécessite que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, conçoive, mette en place et maintienne des contrôles adéquats à l'égard des relations et opérations avec les parties liées de façon à ce que ces relations et

¹⁹ Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», alinéa 40 e).

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe A2.

opérations soient identifiées et fassent l'objet d'un traitement comptable et d'informations appropriés, conformément au référentiel. Dans leur rôle de surveillance, les responsables de la gouvernance assurent le suivi de la façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités relatives à ces contrôles.

Indépendamment des exigences concernant les parties liées que peut définir le référentiel, les responsables de la gouvernance peuvent, dans leur rôle de surveillance, obtenir de la direction des informations afin d'être en mesure de comprendre la nature et la justification économique des relations et opérations avec les parties liées à l'entité.

A17. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 qui lui impose d'acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle²¹, l'auditeur peut examiner les éléments de l'environnement de contrôle pouvant contribuer à réduire les risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées, tels que :

- les codes d'éthique internes qui régissent les situations où l'entité peut conclure des types particuliers d'opérations avec des parties liées, et que l'entité communique à son personnel et fait respecter de manière appropriée;
- les politiques et procédures pour une communication transparente et dans les meilleurs délais des intérêts que les membres de la direction et les responsables de la gouvernance ont dans des opérations avec des parties liées;
- l'attribution des responsabilités au sein de l'entité pour l'identification, l'enregistrement, la synthèse et la communication, aux fins de l'information financière, des opérations avec les parties liées;
- la communication d'informations et la tenue d'entretiens, dans les meilleurs délais, entre la direction et les responsables de la gouvernance sur les opérations importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, et le fait que les responsables de la gouvernance ont examiné ou non d'un oeil suffisamment critique la justification économique de telles opérations (par exemple, en obtenant l'avis de conseillers professionnels externes);
- des lignes directrices claires pour l'approbation des opérations avec des parties liées génératrices de conflits d'intérêts réels ou apparents, par exemple leur approbation préalable par un sous-comité des responsables de la gouvernance comprenant des personnes indépendantes de la direction;
- des examens périodiques de la part des auditeurs internes, le cas échéant;
- des mesures préventives prises par la direction pour résoudre les cas problématiques en matière d'informations à communiquer sur les parties liées, par exemple l'initiative de consulter l'auditeur ou un conseiller juridique externe;
- l'existence de politiques et de procédures d'alerte éthique («whistle-blowing»), le cas échéant.

²¹ Norme ISA 315, paragraphe 14.

- A18. Il peut arriver que, dans certaines entités, les contrôles à l'égard des relations et opérations avec des parties liées soient déficients ou inexistantes pour un certain nombre de raisons, telles que :
- le peu d'importance attaché par la direction à l'identification et à la communication des relations et opérations avec les parties liées;
 - une surveillance insuffisante de la part des responsables de la gouvernance;
 - une indifférence volontaire à l'égard de tels contrôles de la part de la direction du fait que les informations communiquées sur les parties liées pourraient comporter des informations considérées comme sensibles, par exemple l'existence d'opérations avec des proches parents des dirigeants;
 - une compréhension insuffisante, de la part de la direction, des exigences du référentiel d'information financière applicable concernant les parties liées;
 - l'absence d'obligation de communiquer des informations sur les parties liées dans le référentiel d'information financière applicable.

Lorsque les contrôles à l'égard des relations et opérations avec les parties liées sont inefficaces ou inexistantes, il se peut que l'auditeur soit incapable d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les relations et les opérations avec les parties liées. Si c'est le cas, l'auditeur, conformément à la norme ISA 705²², en considère les incidences pour l'audit, notamment pour l'opinion à exprimer dans son rapport.

- A19. Des informations financières mensongères impliquent souvent un contournement, par la direction, de contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement²³. Le risque d'un contournement des contrôles par la direction est d'autant plus élevé que celle-ci a des relations comportant l'exercice d'un contrôle ou d'une influence notable avec des parties avec lesquelles l'entité fait affaire, puisque de telles relations peuvent accroître les motifs et les occasions qu'a la direction de commettre des fraudes. Par exemple, la détention d'intérêts financiers dans certaines parties liées peut inciter la direction à contourner les contrôles a) en poussant l'entité à conclure, à l'encontre de ses propres intérêts, des opérations à l'avantage de ces parties liées ou b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent notamment des exemples de fraudes possibles :
- assortir de termes et conditions fictifs des opérations 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;

²² Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

²³ Norme ISA 240, paragraphes 31 et A4.

- entreprendre des opérations complexes avec des parties liées, telles que des entités ad hoc, structurées pour donner une image fautive de la situation financière ou de la performance financière de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A20. Les activités de contrôle des petites entités tendent à être moins formalisées et il peut arriver que celles-ci n'aient pas de processus documentés pour traiter les relations et opérations avec les parties liées. Un propriétaire exploitant peut atténuer certains des risques découlant des opérations avec les parties liées, ou au contraire potentiellement les accroître, de par sa participation active à l'ensemble des principaux aspects de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une compréhension des relations et opérations avec des parties liées ainsi que des contrôles qui peuvent exister à leur égard en combinant les demandes d'informations auprès de la direction avec d'autres procédures, comme l'observation des activités de surveillance et de revue menées par la direction et l'inspection de la documentation pertinente disponible.

Autorisation et approbation des opérations et des accords importants (Réf. : alinéa 14 b))

A21. L'autorisation consiste en l'octroi à l'entité, par une ou des parties ayant l'autorité appropriée (qu'il s'agisse de la direction, des responsables de la gouvernance ou des actionnaires de l'entité), de la permission de conclure des opérations spécifiques conformément à des critères prédéterminés, que leur application fasse appel au jugement ou non. L'approbation consiste en l'acceptation par ces mêmes parties des opérations conclues par l'entité, du fait que ces opérations ont satisfait aux critères définis lors de l'octroi de l'autorisation. Constituent des exemples de contrôles que l'entité peut avoir établis à l'égard de l'autorisation et de l'approbation des opérations et accords importants avec des parties liées ou des opérations et accords importants qui sortent du cadre normal des activités :

- des contrôles de suivi destinés à identifier de telles opérations et de tels accords en vue de leur autorisation et de leur approbation;
- l'approbation des termes et conditions des opérations et des accords par la direction, les responsables de la gouvernance ou, le cas échéant, les actionnaires.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de l'examen des documents comptables ou autres documents

Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut inspecter (Réf. : par. 15)

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut inspecter des documents comptables ou autres documents susceptibles de fournir des informations sur les relations et opérations avec des parties liées, par exemple :

- les confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations bancaires et juridiques);
- les déclarations d'impôt sur les bénéfices de l'entité;
- les informations fournies par l'entité aux autorités de réglementation;

- le registre des actionnaires, afin d'identifier les principaux actionnaires de l'entité;
- les déclarations de conflits d'intérêts remplies par la direction et les responsables de la gouvernance;
- le registre des placements de l'entité et celui de ses régimes de retraite;
- les contrats et conventions avec les principaux dirigeants ou les responsables de la gouvernance;
- les contrats et conventions importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité;
- des factures et des correspondances spécifiques émanant des conseillers professionnels de l'entité;
- les polices d'assurance-vie contractées par l'entité;
- les contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période;
- les rapports des auditeurs internes;
- des documents déposés par l'entité auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières (par exemple des prospectus).

Accords pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement

A23. Un accord consiste en une convention formelle ou informelle entre l'entité et une ou plusieurs parties ayant par exemple pour objet :

- l'établissement d'une relation d'affaires par le truchement de mécanismes ou de structures appropriés;
- la réalisation de certains types d'opérations selon des termes et conditions spécifiques;
- la fourniture de services ou d'un soutien financier déterminés.

Constituent des exemples d'accords pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou communiquées antérieurement à l'auditeur :

- une participation, avec d'autres parties, dans un regroupement non doté de la personnalité morale;
- une convention de fourniture de services à certaines parties selon des termes et conditions qui sortent du cadre normal des activités de l'entité;
- des accords de garanties et les engagements de caution.

Identification d'opérations importantes sortant du cadre normal des activités (Réf. : par. 16)

A24. L'obtention d'un complément d'information 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 risque de fraude et, lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'identifier les risques d'anomalies significatives.

A25. Peuvent notamment constituer des exemples d'opérations sortant du cadre normal des activités de l'entité :

- des opérations complexes portant sur les capitaux propres, telles que des restructurations ou des acquisitions d'entreprises;
- des opérations avec des entités à l'étranger, dans des pays où la législation sur les sociétés est peu contraignante;
- la location de locaux ou la prestation de services de gestion par l'entité à une autre partie, lorsqu'aucune contrepartie n'est reçue en échange;
- des ventes accompagnées de rabais ou de retours anormalement importants;
- des opérations circulaires, par exemple des ventes assorties d'un engagement de rachat;
- des opérations régies par un contrat dont les termes et conditions sont modifiés avant son expiration.

Compréhension de la nature des opérations importantes sortant du cadre normal des activités (Réf. : alinéa 16 a))

A26. Les demandes d'informations sur la nature des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité visent notamment à acquérir une compréhension de la justification économique de ces opérations ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues.

Demandes d'informations sur la possibilité que des parties liées soient impliquées (Réf. : alinéa 16 b))

A27. L'implication d'une partie liée dans une opération importante sortant du cadre normal des activités de l'entité peut prendre la forme d'une influence directe sur l'opération en tant que partie à l'opération, mais aussi d'une influence indirecte par le biais d'un intermédiaire. De telles influences peuvent indiquer la présence d'un facteur de risque de fraude.

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17)

A28. Constituent des exemples d'informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées avec les autres membres de l'équipe de mission :

- l'identité des parties liées à l'entité;
- la nature des relations et des opérations avec les parties liées;
- les relations ou opérations importantes ou complexes avec les parties liées qui peuvent exiger une attention spéciale lors de l'audit, notamment les opérations dans lesquelles la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués financièrement.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées

Facteurs de risques de fraude associés à une partie liée exerçant une influence dominante (Réf. : par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait de contrôles compensatoires constitue un facteur de risque de fraude²⁴. Voici des faits qui indiquent qu'une partie liée exerce une influence dominante :

- la partie liée a mis son veto à des décisions d'affaires importantes prises par la direction ou les responsables de la gouvernance;
- les opérations importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale;
- les propositions d'affaires émanant de la partie liée ne suscitent guère ou pas de débat au sein de la direction et parmi les responsables de la gouvernance;
- les opérations impliquant la partie liée (ou un proche parent de celle-ci) font rarement l'objet d'une revue et d'une approbation indépendantes.

Une influence dominante peut également exister dans certains cas où la partie liée a joué un rôle de premier plan dans la création de l'entité et continue de jouer un tel rôle dans sa gestion.

A30. En présence d'autres facteurs de risques, l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante peut être un indice de risques importants d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple :

- un roulement particulièrement élevé des membres de la haute direction ou des conseillers professionnels peut porter à penser qu'il existe des pratiques d'affaires contraires à l'éthique ou frauduleuses qui servent les objectifs de la partie liée;
- le recours à des intermédiaires d'affaires pour des opérations importantes qui ne semblent pas avoir de justification économique claire peut porter à penser que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans ces opérations, et qu'elle contrôle ces intermédiaires dans un but frauduleux;
- des éléments probants indiquant que la partie liée a participé ou s'est intéressée de façon excessive au choix des méthodes comptables ou à l'établissement d'estimations importantes peut faire penser à la possibilité d'informations financières mensongères.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 20)

A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies

²⁴ Norme ISA 240, Annexe 1.

- significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées dépend de la nature de ces risques et du contexte de l'entité²⁵.
- A32. Les actions suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en oeuvre lorsqu'il a évalué qu'il existait un risque important que la direction n'ait pas bien comptabilisé ou communiqué des opérations spécifiques avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable (que le risque résulte d'une fraude ou d'une erreur) :
- se faire confirmer par des intermédiaires tels que des banques, des cabinets d'avocats, des cautions ou des mandataires des aspects spécifiques des opérations ou s'entretenir avec eux de tels aspects spécifiques, lorsque cela est faisable en pratique et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie;
 - se faire confirmer l'objet, les termes et conditions spécifiques ou le montant des opérations par les parties liées (il se peut que cette procédure d'audit soit moins efficace lorsque l'auditeur juge probable que l'entité influencera les réponses que lui donneront les parties liées);
 - le cas échéant, lire les états financiers ou d'autres documents d'information financière pertinents des parties liées, s'ils sont disponibles, à la recherche d'éléments probants de la comptabilisation des opérations dans les documents comptables des parties liées.
- A33. Lorsque l'auditeur a évalué qu'il existait un risque important d'anomalies significatives résultant de fraudes en raison de la présence d'une partie liée exerçant une influence dominante, il peut, en plus de se conformer aux exigences générales de la norme ISA 240, mettre en oeuvre des procédures d'audit telles que les suivantes afin d'acquérir une compréhension des relations d'affaires qu'une telle partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer si des procédures de corroboration complémentaires appropriées s'imposent :
- demandes d'informations et entretiens auprès de la direction et des responsables de la gouvernance;
 - demandes d'informations auprès de la partie liée;
 - inspection des contrats importants conclus avec la partie liée;
 - recherches d'informations générales appropriées, par exemple sur Internet ou dans des bases de données externes spécifiques sur les entreprises;
 - examen des rapports d'alerte éthique des employés, lorsque ces rapports sont conservés.

²⁵ La norme ISA 330 fournit des indications supplémentaires sur la façon de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La norme ISA 240 définit des exigences et fournit des indications concernant les réponses appropriées à apporter à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A34. Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 qui lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents²⁶, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

Communication des informations sur les parties liées nouvellement identifiées à l'équipe de mission (Réf. : alinéa 22 a))

A35. La communication rapide d'informations concernant toute partie liée nouvellement identifiée aux autres membres de l'équipe de mission les aide à déterminer si ces informations ont une incidence sur le résultat des procédures d'évaluation des risques déjà mises en oeuvre et sur les conclusions qui en ont été tirées, et notamment s'il faut réévaluer les risques d'anomalies significatives.

Procédures de corroboration portant sur des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées nouvellement identifiées (Réf. : alinéa 22 c))

A36. Les procédures suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en oeuvre en ce qui concerne des parties liées nouvellement identifiées ou des opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées :

- demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (lorsque c'est approprié et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie) des demandes auprès de tiers à l'entité qui sont présumés avoir une connaissance importante de l'entité et de ses activités, tels qu'un conseiller juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des consultants, des cautions ou d'autres proches partenaires en relation d'affaires avec l'entité;

²⁶ Norme ISA 330, alinéa 8 b).

- analyse des documents comptables à la recherche d'opérations avec les parties liées nouvellement identifiées. Le recours aux techniques d'audit assistées par ordinateur peut faciliter une telle analyse;
- vérification des termes et conditions des opérations avec des parties liées nouvellement identifiées et évaluation du caractère approprié de la comptabilisation et de la communication des opérations au regard du référentiel d'information financière applicable.

Défaut volontaire de communication de la part de la direction (Réf. : alinéa 22 e))

A37. Les exigences et les indications de la norme ISA 240 concernant les responsabilités de l'auditeur à l'égard des fraudes dans un audit d'états financiers sont pertinents lorsque la direction semble avoir volontairement omis de communiquer à l'auditeur l'existence de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées. L'auditeur peut également se demander s'il lui faut réévaluer la fiabilité des réponses de la direction à ses demandes d'informations ainsi que des déclarations qu'elle lui a faites.

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Évaluation de la justification économique des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : par. 23)

- A38. Pour évaluer la justification économique d'une opération importante avec une partie liée qui sort du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur peut déterminer :
- si l'opération :
 - o est excessivement complexe (par exemple, elle peut impliquer de multiples parties liées au sein d'un groupe consolidé),
 - o a été conclue à des conditions inhabituelles d'un point de vue commercial, par exemple à des prix, à des taux d'intérêt, avec des garanties ou avec des modalités de remboursement inhabituels,
 - o manque de raison d'être économique évidente,
 - o implique des parties liées non identifiées antérieurement,
 - o est traitée d'une manière inhabituelle;
 - si la direction s'est entretenue de la nature et du traitement comptable d'une telle opération avec les responsables de la gouvernance;
 - si la direction insiste pour un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Si les explications de la direction sont significativement incohérentes par rapport aux termes et conditions de l'opération avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 500²⁷, de s'interroger sur la fiabilité des

²⁷ Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphe 11.

explications et des déclarations de la direction concernant d'autres sujets importants.

- A39. L'auditeur peut également chercher à comprendre la justification économique d'une telle opération du point de vue de la partie liée, puisque cela peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de l'opération et sa raison d'être. Lorsque la justification économique du point de vue de la partie liée semble incohérente avec la nature des activités de celle-ci, cela peut constituer un facteur de risque de fraude.

Autorisation et approbation des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : alinéa 23 b))

- A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, par les responsables de la gouvernance ou, le cas échéant, par les actionnaires, des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité peuvent fournir des éléments probants indiquant que celles-ci ont été dûment examinées aux niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que leurs termes et conditions sont correctement reflétés dans les états financiers. L'existence d'opérations de cette nature qui n'ont pas été soumises à une telle autorisation ou approbation, en l'absence d'explications rationnelles ressortant d'entretiens avec la direction ou les responsables de la gouvernance, peut être l'indice de risques d'anomalies significatives résultant d'erreurs ou de fraudes. En de telles circonstances, il peut être nécessaire que l'auditeur reste attentif à l'existence d'autres opérations d'une nature similaire. L'autorisation et l'approbation ne sont toutefois pas nécessairement suffisantes, à elles seules, pour permettre de conclure à l'absence de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes parce qu'il se peut qu'elles soient inefficaces en cas de collusion entre les parties liées ou si l'entité est soumise à l'influence dominante d'une partie liée.

Considérations propres aux petites entités

- A41. Il se peut qu'une petite entité ne soit pas dotée des mêmes contrôles que ceux qu'offrent les différents niveaux d'autorité et d'approbation pouvant exister dans une grande entité. En conséquence, il se peut que l'auditeur qui audite une petite entité s'appuie à un degré moindre sur l'autorisation et l'approbation pour obtenir des éléments probants de la validité des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité. À la place, l'auditeur peut envisager de mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit telles que l'inspection des documents pertinents, la confirmation d'aspects spécifiques des opérations par les parties concernées ou l'examen de l'implication du propriétaire exploitant dans les opérations.

Assertions indiquant que les opérations avec des parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale (Réf. : par. 24)

- A42. Bien que des éléments probants permettant de comparer le prix d'une opération avec une partie liée et celui d'une opération similaire conclue dans des conditions de concurrence normale puissent être facilement disponibles, il y a ordinairement

- des difficultés pratiques qui limitent la capacité de l'auditeur à obtenir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects de l'opération sont équivalents à ceux d'une opération conclue dans des conditions de concurrence normale. Par exemple, même s'il se peut que l'auditeur soit en mesure d'obtenir confirmation qu'une opération avec une partie liée a été conclue au prix du marché, il peut être impossible en pratique d'obtenir confirmation que les autres termes et conditions de l'opération (comme les conditions de crédit, les clauses conditionnelles ou les frais spécifiques) sont équivalentes à celles dont conviendraient d'ordinaire des parties indépendantes. En conséquence, il peut exister un risque que l'assertion de la direction indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale comporte une anomalie significative.
- A43. La préparation des états financiers nécessite que la direction justifie l'assertion indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. À l'appui de son assertion, la direction peut :
- comparer les termes et conditions de l'opération avec la partie liée avec ceux d'une opération identique ou similaire conclue avec une ou plusieurs parties non liées;
 - recourir à un expert externe chargé de déterminer une valeur de marché et de confirmer que l'opération a été conclue selon des termes et conditions conformes au marché;
 - comparer les termes et conditions de l'opération avec les termes et conditions connus d'opérations largement similaires conclues sur un marché libre.
- A44. Pour évaluer les éléments apportés par la direction à l'appui de son assertion, l'auditeur peut envisager une ou plusieurs des démarches suivantes :
- examiner le caractère approprié du processus suivi par la direction pour étayer son assertion;
 - vérifier la source des données internes ou externes étayant l'assertion et tester ces données pour en déterminer l'exactitude, l'exhaustivité et la pertinence;
 - évaluer le caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles repose l'assertion.
- A45. Certains référentiels d'information financière imposent la communication d'informations sur les opérations avec des parties liées qui n'ont pas été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. Dans un tel contexte, l'absence d'informations sur une opération donnée avec une partie liée dans les états financiers peut équivaloir à une assertion implicite que l'opération a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale.

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec des parties liées qui ont été identifiées

Prise en compte du seuil de signification lors de l'évaluation des anomalies (Réf. : par. 25)

A46. La norme ISA 450 exige de l'auditeur qu'il tienne compte à la fois de l'ordre de grandeur et de la nature de l'anomalie et des circonstances particulières dans lesquelles elle est survenue pour évaluer si une anomalie est significative²⁸. Il se peut que l'importance de l'opération pour les utilisateurs des états financiers ne dépende pas seulement du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, comme la nature de la relation avec la partie liée.

Évaluation des informations fournies sur les parties liées (Réf. : alinéa 25 a))

A47. Évaluer les informations fournies sur les parties liées au regard des obligations d'information imposées par le référentiel d'information financière applicable revient à se demander si les faits et circonstances concernant les relations et opérations de l'entité avec des parties liées ont été correctement synthétisés et présentés, de sorte que les informations communiquées soient compréhensibles. Les informations communiquées sur les parties liées peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

- a) la mention de la justification économique des opérations et de leur effet sur les états financiers est peu claire ou comporte des anomalies;
- b) les principaux termes et conditions ou les autres éléments importants des opérations, nécessaires à leur compréhension, ne sont pas communiqués de manière appropriée.

Déclarations écrites (Réf. : par. 26)

A48. Les cas suivants constituent notamment des circonstances où il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites des responsables de la gouvernance :

- ils ont approuvé des opérations spécifiques avec des parties liées a) qui ont une incidence significative sur les états financiers ou b) dans lesquelles la direction est impliquée;
- ils ont fait des déclarations orales spécifiques à l'auditeur sur le détail de certaines opérations avec des parties liées;
- ils ont des intérêts financiers ou autres dans les parties liées ou les opérations avec des parties liées.

A49. L'auditeur peut aussi décider d'obtenir des déclarations écrites sur des assertions spécifiques que la direction peut avoir faites, comme par exemple une déclaration selon laquelle des opérations spécifiques avec des parties liées ne comportent pas d'accords parallèles non communiqués.

²⁸ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», alinéa 11 a). Le paragraphe A16 de la norme ISA 450 fournit des indications sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'évaluation d'une anomalie.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 27)

A50. Communiquer les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit²⁹ en rapport avec les parties liées à l'entité aide l'auditeur à parvenir à une compréhension commune, avec les responsables de la gouvernance, de la nature et de la résolution de ces questions. Constituent notamment des exemples de questions importantes ayant trait aux parties liées :

- le fait que la direction n'ait pas communiqué (volontairement ou non) à l'auditeur l'existence de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées, ce qui peut rendre les responsables de la gouvernance conscients de l'existence de relations et d'opérations importantes avec des parties liées dont ils n'avaient peut-être pas connaissance auparavant;
- l'identification d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été dûment autorisées et approuvées, ce qui peut laisser soupçonner une fraude;
- un désaccord avec la direction sur la question du traitement comptable et de la communication des opérations importantes avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable;
- la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires applicables interdisant ou encadrant de façon restrictive certains types spécifiques d'opérations avec des parties liées;
- des difficultés à identifier la partie qui contrôle en dernier ressort l'entité.

²⁹ Le paragraphe A8 de la norme ISA 230 fournit d'autres indications sur la nature des questions importantes qui surgissent en cours d'audit.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 560**

Événements postérieurs à la date de clôture

This International Standard on Auditing (ISA) 560, “Subsequent Events”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 560, “Subsequent Events” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 560, «Événements postérieurs à la date de clôture» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 560, “Subsequent Events.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-019-9.

Événements postérieurs à la date de clôture

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Événements postérieurs à la date de clôture	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectifs	4
Définitions	5
Exigences	
Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur	6-9
Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers	10-13
Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers	14-17
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1
Définitions	A2-A5
Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur	A6-A10
Faits dont l'auditeur prend connaissance entre la date de son rapport et la date de publication des états financiers	A11-A16
Faits dont l'auditeur prend connaissance après la publication des états financiers	A17-A18

La Norme internationale d'audit (ISA) 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les événements postérieurs à la date de clôture dans un audit d'états financiers. (Réf. : par. A1)

Événements postérieurs à la date de clôture

2. Certains événements survenant après la date de clôture peuvent avoir des incidences sur les états financiers. De nombreux référentiels d'information financière font explicitement mention de tels événements¹. Ces référentiels distinguent habituellement deux types d'événements :
 - a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture;
 - b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.

La norme ISA 700 explique que la date apparaissant sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui².

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

4. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés confirmant si les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ont fait ou non l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) de répondre de façon appropriée aux faits dont il a pris connaissance après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus de lui à la date de son rapport, auraient pu le conduire à modifier celui-ci.

¹ Par exemple, la norme comptable internationale IAS 10, «Événements postérieurs à la date de clôture», porte sur le traitement, dans les états financiers, des événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers.

² Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphe A38.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «date de clôture», la date de la fin de la période la plus récente couverte par les états financiers;
 - b) «date d'approbation des états financiers», la date à laquelle la préparation de tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, est achevée et à laquelle les personnes habilitées à le faire déclarent qu'elles en assument la responsabilité; (Réf. : par. A2)
 - c) «date du rapport de l'auditeur», la date que porte le rapport de l'auditeur sur les états financiers, conformément à la norme ISA 700; (Réf. : par. A3)
 - d) «date de publication des états financiers», la date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers audités sont mis à la disposition des tiers; (Réf. : par. A4 et A5)
 - e) «événements postérieurs», les événements survenant entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur, ainsi que les faits dont l'auditeur prend connaissance après la date de son rapport.

Exigences

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

6. L'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit conçues pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant qu'ont été identifiés tous les événements survenus entre la date de clôture et la date de son rapport et devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci. On ne s'attend toutefois pas à ce que l'auditeur mette en oeuvre des procédures d'audit additionnelles pour les éléments qui ont déjà été soumis à des procédures ayant abouti à des conclusions satisfaisantes. (Réf. : par. A6)
7. L'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures requises au paragraphe 6 de façon à ce qu'elles couvrent la durée depuis la date de clôture jusqu'à la date du rapport de l'auditeur ou une date aussi rapprochée que possible de celle-ci. Il doit tenir compte de son évaluation des risques pour déterminer la nature et l'étendue de ces procédures, qui doivent consister notamment à : (Réf. : par. A7 et A8)
- a) acquérir une compréhension des procédures mises en place par la direction pour identifier les événements postérieurs;
 - b) faire, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers; (Réf. : par. A9)
 - c) lire les procès-verbaux des assemblées des propriétaires de l'entité et des réunions de la direction et des responsables de la gouvernance tenues après la date de clôture, le cas échéant, et s'enquérir des questions abordées lors des assemblées ou réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles; (Réf. : par. A10)

- d) prendre connaissance, le cas échéant, des derniers états financiers intermédiaires de l'entité établis postérieurement à la date de clôture.
8. Si les procédures mises en oeuvre selon les exigences des paragraphes 6 et 7 permettent à l'auditeur d'identifier des événements devant donner lieu à un ajustement des états financiers, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, il doit déterminer si chacun de ces événements a fait l'objet d'un traitement approprié dans les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance de lui fournir une déclaration écrite, conforme à la norme ISA 580³, confirmant que tous les événements survenus après la date de clôture, pour lesquels le référentiel d'information financière applicable exige qu'un ajustement soit apporté ou que des informations soient communiquées, ont fait l'objet du traitement requis.

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

10. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après la date de son rapport. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit : (Réf. : par. A11)
- a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
 - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;
 - c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.
11. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :
- a) mettre en oeuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
 - b) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :
 - i) étendre la mise en oeuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport,
 - ii) délivrer un nouveau rapport sur les états financiers modifiés. La date du nouveau rapport de l'auditeur ne doit pas être antérieure à la date d'approbation des états financiers modifiés.
12. Lorsque les textes légaux ou réglementaires et le référentiel d'information financière n'interdisent pas à la direction de limiter la modification des états financiers aux incidences du ou des événements postérieurs qui sont à l'origine de la modification ni aux responsables de l'approbation des états financiers de limiter

³ Norme ISA 580, «Déclarations écrites».

- leur approbation à cette modification, il est permis à l'auditeur de limiter également à cette modification la mise en oeuvre des procédures d'audit relatives aux événements postérieurs requises au sous-alinéa 11 b)i). Dans ce cas, l'auditeur doit :
- a) soit modifier son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée, ce qui a pour effet d'indiquer que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers; (Réf. : par. A12)
 - b) soit délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié précisant, dans un paragraphe d'observations⁴ ou dans un paragraphe sur d'autres points, que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur relativement aux événements postérieurs ne visaient que la modification des états financiers décrite dans la note pertinente des états financiers.
13. Dans certains pays, il se peut que la direction ne soit pas tenue, par les textes légaux ou réglementaires et par le référentiel d'information financière, de publier des états financiers modifiés et que, en conséquence, l'auditeur n'ait pas à délivrer un nouveau rapport ou un rapport modifié. Toutefois, si la direction refuse de modifier les états financiers alors que l'auditeur considère qu'une modification s'impose, l'auditeur doit : (Réf. : par. A13 et A14)
- a) si son rapport n'a pas encore été délivré à l'entité, modifier son opinion conformément à la norme ISA 705⁵ avant de le délivrer;
 - b) si son rapport a déjà été délivré à l'entité, demander à la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, aux responsables de la gouvernance de ne pas procéder à la diffusion des états financiers aux tiers avant d'y apporter les modifications nécessaires. Si les états financiers sont malgré tout publiés sans que les modifications nécessaires n'aient été apportées, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A15 et A16)

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

14. L'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre des procédures d'audit se rapportant aux états financiers après leur publication. Toutefois, s'il prend connaissance, après la date de publication des états financiers, d'un fait qui, dans le cas où il aurait été connu de lui à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier celui-ci, il doit :
- a) s'en entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les responsables de la gouvernance;
 - b) déterminer si les états financiers doivent être modifiés;

⁴ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁵ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

- c) dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend résoudre la question dans les états financiers.
15. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit : (Réf. : par. A17)
- a) mettre en oeuvre les procédures d'audit nécessaires dans les circonstances pour ce qui concerne la modification;
 - b) examiner les dispositions prises par la direction pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement et le rapport de l'auditeur sur ces états sont informées de la situation;
 - c) sauf dans les circonstances décrites au paragraphe 12 :
 - i) étendre la mise en oeuvre des procédures d'audit mentionnées aux paragraphes 6 et 7 jusqu'à la date de son nouveau rapport et apposer sur son nouveau rapport une date qui n'est pas antérieure à celle de l'approbation des états financiers modifiés, et
 - ii) délivrer son nouveau rapport sur les états financiers modifiés;
 - d) dans les circonstances décrites au paragraphe 12, modifier son rapport ou délivrer un nouveau rapport selon les exigences de ce paragraphe.
16. L'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport ou dans son rapport modifié un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans lequel il fait référence à une note des états financiers qui décrit de manière plus détaillée la raison de la modification des états financiers publiés antérieurement, ainsi qu'au rapport précédent qu'il a délivré.
17. Si la direction ne prend pas les dispositions nécessaires pour s'assurer que toutes les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement sont informées de la situation et qu'elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur croit qu'une modification s'impose, celui-ci doit aviser la direction et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité⁶, les responsables de la gouvernance qu'il tentera de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport à l'avenir. Si, après avoir été ainsi informés, la direction ou les responsables de la gouvernance ne prennent pas ces dispositions nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport. (Réf. : par. A18)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Ref. : par. 1)

- A1. Lorsque les états financiers audités sont inclus dans d'autres documents après avoir été publiés, il se peut que l'auditeur ait à tenir compte de responsabilités supplémentaires relatives aux événements postérieurs, notamment celles découlant des exigences légales ou réglementaires concernant un placement de titres dans le public, en vigueur dans les pays où les titres sont proposés. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de mettre en oeuvre des procédures d'audit

⁶ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

additionnelles jusqu'à la date de publication du document d'émission définitif. Ces procédures peuvent comprendre celles qui sont mentionnées aux paragraphes 6 et 7, mises en oeuvre jusqu'à la date, ou jusqu'à une date proche, de l'entrée en vigueur du document d'émission définitif, ainsi que la lecture du document d'émission pour apprécier si les autres informations qu'il contient sont cohérentes avec les informations financières auxquelles l'auditeur a associé son nom⁷.

Définitions

Date d'approbation des états financiers (Réf. : alinéa 5 b))

A2. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (la direction ou les responsables de la gouvernance, par exemple) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et définissent le processus d'approbation nécessaire. Dans d'autres pays, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires, et l'entité suit ses propres procédures pour la préparation et la finalisation des états financiers, en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance. Certains pays exigent que l'approbation définitive des états financiers incombe aux actionnaires, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et qu'elles déclarent en assumer la responsabilité.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 5 c))

A3. La date du rapport de l'auditeur ne peut être antérieure à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments probants confirmant que tous les états qui composent le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité⁸. La date du rapport de l'auditeur ne peut donc être antérieure à la date d'approbation des états financiers définie à l'alinéa 5 b). Pour des raisons administratives, il peut s'écouler un certain délai entre la date du rapport de l'auditeur définie à l'alinéa 5 c) et la date à laquelle le rapport de l'auditeur est délivré à l'entité.

⁷ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 2.

⁸ Norme ISA 700, paragraphe 41. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires précisent également à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.

Date de publication des états financiers (Réf. : alinéa 5 d))

- A4. La date de publication des états financiers dépend généralement de l'environnement réglementaire dans lequel évolue l'entité. Dans certains cas, la date de publication des états financiers peut être la date à laquelle ils sont déposés auprès d'une autorité de réglementation. Comme les états financiers audités ne peuvent être publiés sans le rapport de l'auditeur, la date de publication des états financiers audités doit être non seulement égale ou postérieure à celle du rapport de l'auditeur, mais aussi égale ou postérieure à la date à laquelle le rapport de l'auditeur est délivré à l'entité.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A5. Dans le secteur public, la date de publication des états financiers peut être la date à laquelle les états financiers audités et le rapport de l'auditeur y afférent sont présentés au corps législatif ou autrement rendus publics.

Événements survenus entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur
(Réf. : par. 6 à 9)

- A6. Selon l'évaluation des risques faite par l'auditeur, les procédures d'audit requises au paragraphe 6 peuvent comprendre des procédures, nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, comportant l'examen ou des tests des documents comptables ou des opérations pour la période comprise entre la date de clôture et la date du rapport de l'auditeur. Les procédures d'audit requises aux paragraphes 6 et 7 s'ajoutent à celles que l'auditeur peut mettre en oeuvre à d'autres fins, mais qui peuvent néanmoins fournir des éléments probants concernant des événements postérieurs (par exemple, les procédures se rapportant à la séparation des exercices ou aux encaissements de créances après la date de clôture, mises en oeuvre afin d'obtenir des éléments probants sur les soldes de comptes à la date de clôture).
- A7. Le paragraphe 7 fait état de certaines procédures d'audit que, dans ce contexte, l'auditeur est tenu de mettre en oeuvre en application du paragraphe 6. Les procédures portant sur les événements postérieurs que l'auditeur met en oeuvre peuvent toutefois dépendre de l'information dont il dispose et, en particulier, de la mesure dans laquelle la comptabilité a été bien tenue depuis la date de clôture. Dans les cas où les documents comptables ne sont pas à jour, et où on n'a donc pas établi d'états financiers intermédiaires (que ce soit à des fins internes ou externes), ou lorsque les procès-verbaux des réunions de la direction ou des responsables de la gouvernance n'ont pas encore été rédigés, les procédures d'audit pertinentes peuvent prendre la forme d'une inspection des livres et autres documents comptables disponibles, y compris les relevés bancaires. Le paragraphe A8 donne des exemples d'autres questions que l'auditeur peut prendre en considération dans le cadre de ces procédures.
- A8. En plus des procédures d'audit requises au paragraphe 7, l'auditeur peut considérer comme nécessaire et approprié :

- de prendre connaissance des budgets de l'entité, de ses prévisions de trésorerie et des autres rapports connexes de la direction les plus récents pour les périodes postérieures à la date de clôture;
- d'adresser aux avocats de l'entité une demande d'informations sur les procès et les litiges, ou de compléments d'informations aux demandes verbales ou écrites faites antérieurement;
- d'examiner si des déclarations écrites concernant des événements postérieurs particuliers pourraient être nécessaires pour étayer d'autres éléments probants et ainsi obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Demandes d'informations (Réf. : alinéa 7 b))

A9. Lorsque l'auditeur fait, auprès de la direction et, le cas échéant, auprès des responsables de la gouvernance, des demandes d'informations concernant la survenance d'événements postérieurs susceptibles d'avoir des incidences sur les états financiers, il peut s'enquérir de l'état actuel des éléments qui ont été comptabilisés sur la base de données préliminaires ou insuffisantes, et demander expressément :

- s'il y a eu de nouveaux engagements, de nouveaux emprunts ou de nouvelles garanties;
- si l'entité a réalisé ou prévu des ventes ou des acquisitions d'actifs;
- s'il y a eu une augmentation des capitaux propres ou des capitaux d'emprunt, notamment par l'émission de nouvelles actions ou obligations, ou si un accord de fusion ou de liquidation a été conclu ou prévu;
- s'il y a eu expropriation ou destruction d'actifs, par exemple en raison d'un incendie ou d'une inondation;
- s'il y a eu des faits nouveaux concernant les éventualités;
- si l'entité a effectué ou envisagé des ajustements comptables inhabituels;
- s'il s'est produit ou s'il est probable que se produiront des événements qui mettront en cause le caractère approprié des méthodes comptables appliquées pour la préparation des états financiers, par exemple des événements qui feraient douter de la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à l'évaluation des estimations ou des provisions comprises dans les états financiers;
- s'il s'est produit des événements qui sont pertinents par rapport à la recouvrabilité des actifs.

Lecture des procès-verbaux (Réf. : alinéa 7 c))

Considérations propres aux entités du secteur public

A10. Dans le secteur public, l'auditeur peut lire les comptes rendus officiels des débats pertinents du corps législatif et s'enquérir des questions abordées au cours des débats pour lesquels les comptes rendus ne sont pas encore disponibles.

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

Responsabilité de la direction envers l'auditeur (Réf. : par. 10)

A11. Comme l'explique la norme ISA 210, les termes et conditions de la mission d'audit comprennent l'engagement de la direction à informer l'auditeur de tout fait susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers et dont elle pourrait prendre connaissance entre la date du rapport de l'auditeur et la date de publication des états financiers⁹.

Ajout d'une deuxième date (Réf. : alinéa 12 a))

A12. Lorsque, dans les circonstances décrites à l'alinéa 12 a), l'auditeur modifie son rapport en y ajoutant une deuxième date valant uniquement pour la modification concernée des états financiers, la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, avant qu'ils ne soient modifiés par la direction, demeure inchangée, car cette date indique au lecteur quand les travaux d'audit sur ces états financiers ont été achevés. Toutefois, une deuxième date est ajoutée dans le rapport de l'auditeur afin d'informer les utilisateurs que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur après cette date ne visaient que la modification postérieure des états financiers. Voici un exemple d'ajout d'une deuxième date :

«(Date du rapport de l'auditeur), mais (date d'achèvement des procédures d'audit ne visant que la modification décrite dans la note Y) pour ce qui concerne la note Y.»

Aucune modification des états financiers par la direction (Réf. : par. 13)

A13. Dans certains pays, il se peut que la direction ne soit pas tenue par les textes légaux ou réglementaires ou par le référentiel d'information financière de publier des états financiers modifiés. C'est souvent le cas lorsque la publication des états financiers de la période suivante est imminente, à condition que des informations appropriées soient fournies dans ces états financiers.

Considérations propres aux entités du secteur public

A14. Dans le secteur public, parmi les mesures qu'il est possible de prendre conformément au paragraphe 13 lorsque la direction refuse de modifier les états financiers, il y a la communication d'un rapport distinct au corps législatif, ou à un autre organe compétent dans la structure hiérarchique, sur les incidences de l'événement postérieur sur les états financiers et le rapport de l'auditeur.

Mesures prises par l'auditeur pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport (Réf. : alinéa 13 b))

A15. Il se peut que l'auditeur soit tenu de s'acquitter d'obligations juridiques additionnelles, même lorsqu'il a demandé à la direction de ne pas publier les états financiers et que la direction a acquiescé à cette demande.

⁹ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», paragraphe A23.

A16. Dans les cas où la direction a procédé à la diffusion des états financiers auprès des tiers malgré l'avis contraire de l'auditeur, la ligne de conduite à adopter par l'auditeur pour prévenir que les tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

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

Aucune modification des états financiers par la direction (Réf. : par. 15)

Considérations propres aux entités du secteur public

A17. Dans certains pays, il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent aux entités du secteur public de publier des états financiers modifiés. En pareil cas, il peut être opportun que l'auditeur fasse rapport aux instances officielles compétentes.

Mesures prises par l'auditeur pour tenter de prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport (Réf. : par. 17)

A18. Dans les cas où l'auditeur croit que la direction ou les responsables de la gouvernance n'ont pas pris les dispositions nécessaires pour prévenir que des tiers s'appuient sur son rapport sur les états financiers publiés antérieurement par l'entité, bien que l'auditeur les ait préalablement avisés qu'il prendrait lui-même des mesures pour tenter de prévenir qu'on s'y appuie, la ligne de conduite à adopter par l'auditeur dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 570**

Continuité de l'exploitation

This International Standard on Auditing (ISA) 570, “Going Concern”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 570, «Continuité de l’exploitation», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 570, “Going Concern” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 570, «Continuité de l’exploitation» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 570, “Going Concern.” Numéro ISBN : 978-1-60815-020-5.

Continuité de l'exploitation

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009.)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Hypothèse de la continuité de l'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
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	10-11
Appréciation de l'évaluation faite par la direction	12-14
Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction	15
Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés	16
Conclusions de l'audit et rapport	17
Application appropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative	18-20
Application inappropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation	21
Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation	22
Communication avec les responsables de la gouvernance	23
Retard important dans l'approbation des états financiers	24
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Hypothèse de la continuité de l'exploitation	A1
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A2-A6
Appréciation de l'évaluation faite par la direction	A7-A12
Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction	A13-A14
Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés	A15-A18
Conclusions de l'audit et rapport	A19

Application appropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative	A20-A24
Application inappropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation	A25-A26
Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation	A27

La Norme internationale d'audit (ISA) 570, «Continuité de l'exploitation», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, par rapport à l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation lors de la préparation des états financiers.

Hypothèse de la continuité de l'exploitation

2. Selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, l'entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont préparés sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider l'entité ou de cesser son activité ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elle. Les états financiers à usage particulier peuvent ou non être préparés conformément à un référentiel d'information financière selon lequel le principe de la continuité de l'exploitation est pertinent (le principe de la continuité de l'exploitation n'est pas pertinent, par exemple, dans le cas de certains états financiers préparés conformément aux règles fiscales de certains pays). Lorsqu'il est justifié d'appliquer l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, on comptabilise les actifs et les passifs en considérant que l'entité sera en mesure de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. (Réf. : par. A1)

Responsabilité de l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation

3. Certains référentiels d'information financière contiennent une exigence 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 relativement à la continuité de l'exploitation. Par exemple, la norme internationale d'information financière IAS 1 exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son

- exploitation¹. Les exigences détaillées concernant la responsabilité qui incombe à la direction d'évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les informations y afférentes à fournir dans les états financiers peuvent également être énoncées dans des textes légaux ou réglementaires.
4. Il se peut que d'autres référentiels d'information financière ne contiennent aucune exigence explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Néanmoins, puisque l'hypothèse de la continuité de l'exploitation constitue, ainsi que l'explique le paragraphe 2, un principe de base de la préparation des états financiers, la préparation des états financiers exige que la direction évalue la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, même lorsque le référentiel d'information financière ne contient aucune exigence explicite à ce sujet.
5. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation implique la formation d'un jugement, à un moment donné, sur l'aboutissement futur d'événements ou de situations par nature incertains. Les facteurs suivants sont à prendre en considération dans la formation de ce jugement :
- le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant plus que l'événement, la situation ou leur aboutissement sont éloignés dans le temps. Pour cette raison, la plupart des référentiels d'information financière qui imposent explicitement à la direction de procéder à une évaluation précisent la période pour laquelle la direction doit 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 elle est affectée par des facteurs extérieurs sont des éléments qui influencent le jugement porté sur l'aboutissement d'événements ou de situations;
 - tout jugement concernant l'avenir repose sur l'information disponible lors de sa formation. Dès lors, il se peut que l'aboutissement d'événements postérieurs à la date de clôture ne concorde pas avec des jugements qui étaient raisonnables au moment où ils ont été portés.

Responsabilité de l'auditeur

6. La responsabilité de l'auditeur consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur le caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation et la présentation des états financiers et de tirer une conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette responsabilité incombe à l'auditeur même si le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers n'impose pas

¹ IAS 1, «Présentation des états financiers» (version en vigueur le 1^{er} janvier 2009), paragraphes 25 et 26.

- explicitement à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
7. Comme l'indique toutefois la norme ISA 200², les effets possibles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus prononcés dans le cas d'événements ou de situations futurs susceptibles d'amener l'entité à cesser son exploitation. L'auditeur ne peut prévoir de tels événements ou situations futurs. Par conséquent, l'absence d'une quelconque mention dans le rapport d'audit d'une incertitude sur la continuité de l'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 s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation lors de la préparation des états financiers;
 - b) de tirer une conclusion, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
 - c) d'en déterminer les incidences sur son rapport.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

10. Lors de la mise en oeuvre des procédures d'évaluation des risques exigées par la norme ISA 315³, l'auditeur doit examiner s'il existe des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Ce faisant, il doit déterminer si la direction a déjà procédé à une évaluation préliminaire de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et : (Réf. : par. A2 à A5)
- a) lorsque la direction a effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle de cette évaluation et déterminer si elle a relevé des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans l'affirmative, quels sont ses plans pour y faire face;

² Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

³ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 5.

- b) lorsque la direction n'a pas encore effectué une telle évaluation, il doit s'entretenir avec elle des raisons pour lesquelles elle entend appliquer l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, et lui demander s'il existe des événements ou des situations qui, individuellement ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
11. Tout au long de sa mission, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants concernant l'existence d'événements ou de situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A6)

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. (Réf. : par. A7 à A9, A11 et A12)
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 la même période que celle retenue par la direction pour procéder à sa propre évaluation conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable ou, le cas échéant, conformément à tout texte légal ou réglementaire qui prévoit une période plus longue. Si la période considérée par la direction pour son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est inférieure à 12 mois à compter de la date de clôture, selon la définition donnée dans la norme ISA 560⁴, l'auditeur doit demander à la direction de prolonger son évaluation sur une période d'au moins 12 mois à compter de cette date. (Réf. : par. A10 à A12)
14. Lors de son appréciation de l'évaluation de la direction, l'auditeur doit examiner si cette évaluation tient compte de toutes les informations pertinentes dont lui-même a connaissance par suite de l'audit.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction

15. L'auditeur doit demander à la direction si elle est au courant d'événements ou de situations postérieurs à la période couverte par son évaluation qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A13 et A14)

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés

16. Dans le cas où des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe ou non une incertitude significative en mettant en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en considération les facteurs qui réduisent cette incertitude. Ces procédures doivent notamment consister : (Réf. : par. A15)

⁴ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», alinéa 5 a).

- a) à demander à la direction de procéder à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait;
- b) à évaluer les plans d'action établis par la direction en rapport avec son évaluation de la continuité de l'exploitation, et à déterminer si la mise en oeuvre de ces plans est susceptible d'améliorer la situation et si les plans sont réalisables dans les circonstances; (Réf. : par. A16)
- c) lorsque l'entité a préparé des prévisions de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important dans la prise en considération de l'aboutissement futur d'événements ou de situations aux fins de l'évaluation des plans d'action de la direction : (Réf. : par. A17 et A18)
 - i) à évaluer la fiabilité des données sous-jacentes générées pour établir les prévisions,
 - ii) à déterminer s'il existe une justification adéquate des hypothèses sur lesquelles reposent les prévisions;
- d) à examiner si des faits ou éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation;
- e) à demander des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance au sujet de leurs plans d'action pour l'avenir et de la faisabilité de ces plans.

Conclusions de l'audit et rapport

17. En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur doit conclure à l'existence ou non, selon son jugement, d'une incertitude significative liée à des événements ou situations qui, pris individuellement ou collectivement, 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 probabilité de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, des informations appropriées sur la nature et les incidences de l'incertitude sont nécessaires pour que : (Réf. : par. A19)
- a) dans le cas d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle, les états financiers donnent une image fidèle;
 - b) dans le cas d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, les états financiers ne soient pas trompeurs.

Application appropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

18. Dans le cas où l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est appropriée dans les circonstances, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers :
- a) donnent une description adéquate des principaux événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, ainsi que des plans de la direction pour y faire face;
 - b) indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la

capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que, en conséquence, l'entité pourrait être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. (Réf. : par. A20)

19. Si des informations adéquates sont fournies dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et inclure dans son rapport un paragraphe d'observations qui :
- a) fait ressortir l'existence d'une incertitude significative liée à l'événement ou à la situation susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
 - b) attire l'attention sur la note des états financiers qui fournit les informations dont il est question au paragraphe 18. (Voir la norme ISA 706⁵.) (Réf. : par. A21 et A22)
20. En l'absence d'informations adéquates dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la norme ISA 705⁶. Il doit indiquer dans son rapport qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. (Réf. : par. A23 et A24)

Application inappropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation

21. Si les états financiers ont été préparés selon l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans les états financiers n'est pas appropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Réf. : par. A25 et A26)

Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation

22. Si la direction refuse de procéder à une évaluation ou de prolonger celle déjà faite lorsque l'auditeur le lui demande, celui-ci doit en considérer les incidences sur son rapport d'audit. (Réf. : par. A27)

Communication avec les responsables de la gouvernance

23. L'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité⁷, des événements ou situations relevés qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Cette communication doit notamment indiquer :
- a) si les événements ou situations constituent une incertitude significative;
 - b) si l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation et la présentation des états financiers est appropriée;

⁵ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁶ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

⁷ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

- c) si les informations y afférentes fournies dans les états financiers sont adéquates.

Retard important dans l'approbation des états financiers

24. En cas de délai important entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers par la direction ou par les responsables de la gouvernance, l'auditeur doit s'enquérir des raisons du retard. S'il pense que le retard peut être imputable à des événements ou situations liés à l'évaluation de la continuité de l'exploitation par la direction, il doit mettre en oeuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires, selon les indications du paragraphe 16, et considérer l'incidence que cela peut avoir sur sa conclusion quant à l'existence ou non d'une incertitude significative, selon les indications du paragraphe 17.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Hypothèse de la continuité de l'exploitation (Réf. : par. 2)

Considérations propres aux entités du secteur public

- A1. L'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est également pertinente dans le cas des entités du secteur public. Par exemple, la norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS) 1 traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leurs activités⁸. Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent entre autres survenir dans les cas où les activités des entités du secteur public sont exercées dans un but lucratif, dans les cas où le soutien de l'État peut être réduit ou retiré ou encore dans les cas de privatisation. Les événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité du secteur public à poursuivre ses activités peuvent comprendre un financement insuffisant qui compromet la continuité de ses activités et les décisions des pouvoirs publics qui influent sur les services qu'elle fournit.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Événements ou situations susceptibles de jeter un doute sur la continuité de l'exploitation (Réf. : par. 10)

- A2. Des exemples d'événements ou de situations qui, pris isolément ou collectivement, sont susceptibles de jeter un doute important sur la continuité de l'exploitation, sont présentés ci-après. Cette liste n'est pas exhaustive, et la présence d'un ou de plusieurs de ces indicateurs n'implique pas nécessairement l'existence d'une incertitude significative.

Indicateurs de nature financière :

- capitaux propres ou fonds de roulement négatifs;

⁸ IPSAS 1, «Présentation des états financiers» (version du 1^{er} janvier 2007), paragraphes 38 à 41.

- emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de remboursement ou recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme;
- indications de retrait du soutien financier de la part des créanciers;
- flux de trésorerie d'exploitation négatifs ressortant des états financiers historiques ou prévisionnels;
- ratios clés financiers défavorables;
- lourdes pertes d'exploitation ou détérioration importante de la valeur des actifs utilisés pour générer des flux de trésorerie;
- retards dans la distribution de dividendes ou suspension de la distribution;
- incapacité de payer les créanciers aux échéances;
- incapacité de se conformer aux conditions des conventions de prêt;
- refus de crédit de la part des fournisseurs au profit de livraisons contre remboursement;
- incapacité d'obtenir du financement pour le développement nécessaire de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.

Indicateurs de nature opérationnelle :

- intention de la direction de liquider l'entité ou de mettre fin à ses activités;
- départ de cadres dirigeants clés sans remplacement;
- perte d'un marché important, d'un ou de plusieurs clients clés, d'une franchise, d'une licence ou d'un ou de plusieurs fournisseurs principaux;
- difficultés liées à la main-d'oeuvre;
- pénuries de fournitures importantes;
- émergence d'un concurrent redoutable.

Autres indicateurs :

- non-conformité aux exigences en matière de capital ou à d'autres exigences légales;
- procédures judiciaires ou procédures engagées par les autorités de réglementation en cours contre l'entité qui, si elles aboutissaient, pourraient avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourrait probablement pas faire face;
- changements dans les textes légaux ou réglementaires ou dans la politique des pouvoirs publics qui auront vraisemblablement des effets défavorables sur l'entité;
- survenance de sinistres non couverts ou insuffisamment couverts par des assurances.

L'importance de tels événements ou situations peut souvent être atténuée par d'autres facteurs. Par exemple, le fait que l'entité ne parvienne pas à rembourser ses dettes aux échéances prévues peut être compensé par des plans de la direction pour disposer de la trésorerie nécessaire par d'autres moyens, tels que la cession

d'actifs, le rééchelonnement du remboursement des emprunts ou une augmentation du capital. De façon similaire, la perte d'un fournisseur principal peut être compensée par la disponibilité d'une autre source d'approvisionnement satisfaisante.

- A3. Les procédures d'évaluation des risques exigées par le paragraphe 10 aident l'auditeur à déterminer si l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation par la direction est susceptible de constituer un problème important, ainsi que l'incidence de l'application de cette hypothèse sur la planification de l'audit. Ces procédures permettent également d'avoir plus rapidement des entretiens avec la direction, notamment en ce qui concerne ses plans ainsi que la résolution de tout problème de continuité de l'exploitation qui aurait pu être relevé.

Considérations propres aux petites entités

- A4. La taille d'une entité peut influencer sur sa capacité à faire face à des situations défavorables. Il se peut que les petites entités soient en mesure de réagir rapidement pour tirer pleinement parti des opportunités qui se présentent, mais qu'elles n'aient pas les réserves nécessaires au maintien de leur niveau d'activité.
- A5. Parmi les situations qui peuvent particulièrement affecter les petites entités, il y a le risque que les banques et les autres prêteurs cessent de soutenir financièrement l'entité, ainsi que la perte possible d'un fournisseur principal, d'un client important, d'un employé clé, ou du droit d'exploitation conféré par un contrat de licence, un contrat de franchise ou un autre accord juridique.

Obligation de rester attentif tout au long de la mission aux éléments probants concernant certains événements ou certaines situations (Réf. : par. 11)

- A6. La norme ISA 315 exige que l'auditeur révise son évaluation des risques et modifie en conséquence les procédures d'audit complémentaires prévues lorsque sont recueillis, au cours de l'audit, des éléments probants additionnels qui ont une incidence sur son évaluation des risques⁹. Si, après avoir procédé à son évaluation des risques, l'auditeur relève des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il se peut qu'il ait à réviser son évaluation des risques d'anomalies significatives en plus de mettre en oeuvre les procédures dont il est question au paragraphe 16. L'existence de tels événements ou situations peut également influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires prévues en réponse à l'évaluation des risques. La norme ISA 330¹⁰ définit des exigences et fournit des indications à ce sujet.

⁹ Norme ISA 315, paragraphe 31.

¹⁰ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

Appréciation de l'évaluation faite par la direction

Évaluation et analyse sous-jacente de la direction, et appréciation par l'auditeur (Réf. : par. 12)

- A7. L'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation est un élément essentiel dans l'appréciation par l'auditeur de l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation par la direction.
- A8. Il n'appartient pas à l'auditeur de remédier à l'absence d'analyse de la part de la direction. Dans certains cas, il se peut toutefois que l'absence d'analyse détaillée de la direction à l'appui de son évaluation n'empêche pas l'auditeur de conclure, dans les circonstances, au caractère approprié ou non de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation. Par exemple, lorsque l'entité a un historique d'activités bénéficiaires et qu'elle a facilement accès à des ressources financières, la direction peut procéder à son évaluation sans faire d'analyse détaillée. En pareil cas, l'auditeur peut procéder à son appréciation du caractère approprié de l'évaluation de la direction sans mettre en oeuvre des procédures poussées lorsque ses autres procédures d'audit sont suffisantes pour lui permettre de conclure, dans les circonstances, au caractère approprié ou non de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers.
- A9. Dans d'autres cas, l'appréciation de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, selon les exigences du paragraphe 12, peut comporter une appréciation de la démarche suivie par la direction pour faire son évaluation, des hypothèses sur lesquelles repose cette évaluation ainsi que des plans d'action de la direction pour l'avenir, ainsi que de la faisabilité ou non de ces plans dans les circonstances.

Période sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 13)

- A10. La plupart des référentiels d'information financière qui obligent explicitement la direction à procéder à une évaluation précisent la période pour laquelle la direction est tenue de prendre en considération toute l'information disponible¹¹.

Considérations propres aux petites entités (Réf. : par. 12 et 13)

- A11. Il arrive souvent que la direction d'une petite entité n'ait pas préparé une évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, et qu'elle s'appuie plutôt sur sa connaissance approfondie de l'entreprise et sur les perspectives d'avenir attendues. Néanmoins, conformément aux exigences de la présente norme ISA, il est nécessaire que l'auditeur apprécie l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans le cas des petites entités, il peut y avoir lieu de s'entretenir avec la direction du financement de l'entité sur le moyen et le long terme, à la condition que les affirmations de la direction puissent être corroborées par des éléments probants documentaires suffisants, et qu'elles ne soient pas incompatibles avec la compréhension de

¹¹ Par exemple, selon IAS 1, cette période devrait être d'au moins douze mois à compter de la date de clôture, mais peut être supérieure à douze mois.

l'entité que possède l'auditeur. L'auditeur peut donc s'acquitter de l'obligation que lui impose le paragraphe 13 de demander à la direction de prolonger son évaluation par des entretiens, des demandes d'informations et l'inspection de la documentation à l'appui, par exemple les commandes reçues pour des prestations futures, évaluées quant à leur faisabilité ou autrement étayées.

- A12. Le soutien financier apporté par les propriétaires-dirigeants est souvent important pour la capacité des petites entités à poursuivre leur exploitation. Lorsqu'une petite entité est en grande partie financée par un prêt du propriétaire-dirigeant, 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 si le propriétaire-dirigeant accepte qu'un prêt qu'il a consenti à l'entité prenne rang après les créances des banques ou d'autres créanciers, ou encore de s'il facilite l'octroi d'un prêt à l'entité en acceptant de le garantir en constituant une sûreté sur ses biens personnels. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut recueillir des éléments probants documentaires appropriés attestant le caractère subordonné du prêt du propriétaire-dirigeant ou la garantie donnée. Lorsque l'entité est dépendante d'un soutien financier supplémentaire de la part du propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut évaluer la capacité de celui-ci à respecter ses obligations au titre de l'accord de financement. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite confirmant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention ou l'accord du propriétaire-dirigeant.

Période postérieure à celle sur laquelle porte l'évaluation de la direction (Réf. : par. 15)

- A13. Ainsi que l'exige le paragraphe 11, l'auditeur reste attentif à l'existence possible d'événements connus, prévus ou non, ou de situations qui surviendront postérieurement à la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction qui pourraient remettre en cause le caractère approprié de l'application par celle-ci de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation dans la préparation des états financiers. Le degré d'incertitude lié à l'aboutissement d'un événement ou d'une situation s'accroît d'autant plus que l'événement ou la situation sont éloignés dans le temps; ainsi, lorsque l'auditeur prend en considération des événements ou situations plus éloignés dans le temps, seules les indications de problèmes de continuité de l'exploitation qui sont importantes l'amènent à envisager de prendre des mesures additionnelles. Lorsque de tels événements ou situations sont relevés, il peut être nécessaire pour l'auditeur de demander à la direction d'évaluer l'importance possible de l'événement ou de la situation par rapport à son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans de telles circonstances, les procédures décrites au paragraphe 16 s'appliquent.
- A14. En dehors des demandes d'informations auprès de la direction, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en oeuvre d'autres procédures d'audit pour relever des événements ou situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation au-delà de la période sur laquelle porte l'évaluation de la direction, laquelle, ainsi qu'il est précisé au paragraphe 13, sera de 12 mois au moins à compter de la date de clôture.

Procédures d'audit supplémentaires lorsque des événements ou des situations sont relevés (Réf. : par. 16)

A15. Les procédures d'audit qui sont pertinentes par rapport aux exigences du paragraphe 16 peuvent comprendre les suivantes :

- analyse et discussion avec la direction des prévisions de flux de trésorerie et de résultats ainsi que des autres prévisions pertinentes;
- analyse et discussion des derniers états financiers intermédiaires de l'entité qui sont disponibles;
- lecture des conditions des emprunts obligataires et des conventions de prêt afin de déterminer tout manquement à ces conditions;
- lecture des procès-verbaux des assemblées d'actionnaires, des réunions des responsables de la gouvernance et des comités pertinents pour y rechercher des mentions de difficultés financières;
- demandes d'informations auprès du conseiller juridique de l'entité concernant l'existence de procès et de litiges et le caractère raisonnable de l'évaluation par la direction de leur aboutissement ainsi que de l'estimation de leurs implications financières;
- confirmation de l'existence, de la légalité et de la force exécutoire des accords conclus avec des parties liées ou avec des tiers en vue de la fourniture ou du maintien d'un soutien financier, et évaluation de leur capacité de fournir des fonds additionnels;
- évaluation des plans de l'entité pour traiter les commandes des clients non exécutées;
- mise en œuvre de procédures d'audit concernant les événements postérieurs à la date de clôture afin de relever ceux qui soit atténuent les problèmes de continuité de l'exploitation, soit influent d'une autre manière sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation;
- confirmation de l'existence, des conditions et de l'adéquation des facilités de crédit;
- obtention et examen des rapports résultant d'actions réglementaires;
- détermination du caractère adéquat de la justification de toute cession d'actifs prévue.

Évaluation des plans d'action de la direction (Réf. : alinéa 16 b))

A16. L'évaluation des plans de la direction pour l'avenir peut impliquer des demandes d'informations auprès de celle-ci concernant ses plans d'action y compris, par exemple, ses plans en vue de liquider des actifs, d'emprunter des fonds ou de restructurer sa dette, de réduire ou de reporter des dépenses, ou d'augmenter le capital.

Période couverte par l'évaluation de la direction (Réf. : alinéa 16 c))

A17. Outre les procédures requises à l'alinéa 16 c), l'auditeur peut comparer :

- les informations financières prospectives pour les périodes antérieures récentes avec les résultats réels enregistrés dans le passé;
- les informations financières prospectives pour la période considérée avec les résultats réels enregistrés jusqu'à maintenant.

A18. Lorsque les hypothèses retenues par la direction impliquent le maintien d'un soutien financier par des tiers, que ce soit par le consentement à une cession de rang pour des prêts, par des engagements de maintien d'un financement ou d'octroi de fonds additionnels, ou par la mise en place de garanties, et que ce soutien est essentiel à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, il peut être nécessaire pour l'auditeur d'envisager de demander une confirmation écrite (y compris des termes et conditions) de ces tiers et de recueillir des éléments probants concernant leur capacité à fournir un tel soutien.

Conclusions de l'audit et rapport (Réf. : par. 17)

A19. L'expression «incertitude significative» est utilisée dans IAS 1 dans les commentaires sur les incertitudes liées aux événements ou aux situations qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation et qui doivent être indiquées dans les états financiers. Dans d'autres référentiels d'information financière, l'expression «incertitude importante» est utilisée dans des circonstances similaires.

Application appropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

Adéquation des informations fournies sur une incertitude significative (Réf. : par. 18)

A20. L'appréciation de l'adéquation des informations fournies dans les états financiers peut impliquer de déterminer si l'information attire explicitement l'attention du lecteur sur la possibilité que l'entité puisse être incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités.

Rapport d'audit lorsque les informations fournies sur une incertitude significative sont adéquates (Réf. : par. 19)

A21. Le texte qui suit est un exemple de paragraphe d'observations dans le cas où l'auditeur estime que les informations fournies par voie de note sont adéquates :

Observations

Sans assortir notre opinion d'une réserve, nous attirons l'attention sur la Note X 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, le passif à court terme de la société excédait de YYY le total de son actif. Cette situation, conjuguée aux autres questions exposées dans la Note X, indique l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

A22. Dans les situations où il existe de multiples incertitudes significatives 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'ajouter un paragraphe

d'observations dans son rapport. La norme ISA 705 fournit des indications à ce sujet.

Rapport d'audit lorsque les informations fournies sur une incertitude significative sont inadéquates (Réf. : par. 20)

A23. Le texte qui suit est un exemple de paragraphes qui sont pertinents lorsque l'expression d'une opinion avec réserve est nécessaire :

Fondement de l'opinion avec réserve

Les accords de financement conclus par la société viennent à échéance et le solde des montants dus est exigible le 19 mars 20X1. 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 et il se peut donc qu'elle soit incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. Les états financiers (et les notes annexes) ne font que partiellement état de ce fait.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception de l'insuffisance des informations fournies dont il est fait état au paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X0, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux...

A24. Le texte qui suit est un exemple de paragraphes qui sont pertinents lorsque l'expression d'une opinion défavorable est nécessaire :

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 20X0. 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. Ces événements indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation et il se peut donc qu'elle soit incapable de réaliser ses actifs et de régler ses passifs dans le cadre normal de ses activités. Les états financiers (et les notes annexes) ne font pas état de ce fait.

Opinion défavorable

À notre avis, en raison de l'omission des informations dont il est fait état dans le paragraphe «Fondement de l'opinion défavorable», les états financiers ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société au 31 décembre 20X0, ni de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux...

Application inappropriée de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation (Réf. : par. 21)

- A25. Si les états financiers ont été préparés sur une base de continuité d'exploitation mais que l'auditeur juge que l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est inappropriée, l'exigence du paragraphe 21 qui fait obligation à l'auditeur d'exprimer une opinion défavorable s'applique que les états financiers fournissent ou non des informations sur le caractère inapproprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation.
- A26. Si la direction de l'entité est tenue, ou choisit, de préparer des états financiers lorsque l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation n'est pas appropriée dans les circonstances, les états financiers sont alors préparés sur une autre base (par exemple, sur la base des valeurs liquidatives). Il se peut que l'auditeur soit en mesure de réaliser un audit de ces états financiers, à condition de déterminer que la base de substitution utilisée est un référentiel d'information financière acceptable dans les circonstances. Il se peut qu'il soit en mesure d'exprimer une opinion non modifiée sur ces états financiers, pour autant que ceux-ci fournissent des informations adéquates, mais qu'il considère approprié ou nécessaire d'inclure un paragraphe d'observations dans son rapport pour attirer l'attention du lecteur sur cette base de substitution et sur les raisons qui ont conduit à son utilisation.

Refus de la direction de faire ou de prolonger son évaluation (Réf. : par. 22)

- A27. Dans certaines circonstances, l'auditeur peut considérer nécessaire de demander à la direction de faire ou de prolonger son évaluation. En cas de refus de la direction, il peut être approprié que, dans son rapport, l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou qu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion, en raison du fait qu'il peut lui être impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'application de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation lors de la préparation des états financiers, tels que des éléments probants quant à l'existence de plans que la direction aurait mis en place ou quant à l'existence d'autres facteurs atténuants.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 580**

Déclarations écrites

This International Standard on Auditing (ISA) 580, “Written representations”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 580, «Déclarations écrites», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 580, “Written representations” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 580, «Déclarations écrites» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 580, “Written representations.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-021-2.

Déclarations écrites

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants	3-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7-8
Exigences	
Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites	9
Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction	10-12
Autres déclarations écrites	13
Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes	14
Forme des déclarations écrites	15
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées	16-20
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants	A1
Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites	A2-A6
Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction	A7-A9
Autres déclarations écrites	A10-A13
Communication d'un seuil chiffré	A14
Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes	A15-A18
Forme des déclarations écrites	A19-A21
Communication avec les responsables de la gouvernance	A22
Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées	A23-A27
Annexe 1 – Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites	

TABLE DES MATIÈRES

Annexe 2 – Exemple de lettre d'affirmation

Paragraphe

La Norme internationale d'audit (ISA) 580, «Déclarations écrites», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, d'obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance.
2. Une liste des autres normes ISA qui contiennent des exigences en matière de déclarations écrites sur des points spécifiques est fournie dans l'Annexe 1. Ces exigences particulières ne remettent pas en cause l'application de la présente norme ISA.

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants

3. Les éléments probants s'entendent des informations sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour parvenir aux conclusions servant de fondement à son opinion¹. Les déclarations écrites représentent des informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. Par conséquent, tout comme les réponses aux demandes d'informations, les déclarations écrites constituent des éléments probants. (Réf. : par. A1)
4. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés sur les points qui y sont abordés. Par ailleurs, le fait que la direction ait fourni des déclarations écrites fiables n'a aucune incidence sur la nature ou l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur obtient en ce qui concerne l'accomplissement des responsabilités de la direction ou des assertions spécifiques.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des membres de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance des déclarations écrites affirmant qu'ils estiment s'être

¹ Norme ISA 500, «Éléments probants», alinéa 5 c).

- acquittés de leurs responsabilités quant à la préparation des états financiers et à l'exhaustivité des informations fournies à l'auditeur;
- b) d'étayer au moyen de déclarations écrites, lorsqu'il détermine que cela est nécessaire ou que d'autres normes ISA l'exigent, d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à des assertions spécifiques qu'ils contiennent;
 - c) de répondre de manière appropriée aux déclarations écrites fournies par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, ou au refus de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance de fournir les déclarations écrites demandées par l'auditeur.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- «déclaration écrite», une 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 ni les états financiers, ni les assertions qu'ils contiennent, ni les livres et autres documents comptables.
8. Dans la présente norme ISA, le terme «direction» doit s'interpréter comme englobant «la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance». Par ailleurs, dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la direction a la responsabilité de la préparation et de la présentation fidèle^a des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Exigences

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites

9. L'auditeur doit demander des déclarations écrites aux membres de la direction qui sont investis de responsabilités appropriées par rapport aux états financiers et qui sont bien au fait des questions devant faire l'objet des déclarations. (Réf. : par. A2 à A6)

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

Préparation des états financiers

10. L'auditeur doit demander à la direction de lui fournir une déclaration écrite affirmant qu'elle s'est acquittée de ses responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit², quant à la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

^a Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.

² Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», sous-alinéa 6 b)i).

Informations fournies et exhaustivité des opérations

11. L'auditeur doit demander à la direction de lui remettre une déclaration écrite affirmant :
- a) qu'elle lui a fourni toutes les informations pertinentes et tous les accès convenus dans les termes et conditions de la mission d'audit³;
 - b) que toutes les opérations ont été comptabilisées et sont reflétées dans les états financiers. (Réf. : par. A7 à A9, A14 et A22)

Description des responsabilités de la direction dans les déclarations écrites

12. La description des responsabilités de la direction figurant dans les déclarations écrites exigées aux paragraphes 10 et 11 doit être conforme à celle donnée dans les termes et conditions de la mission d'audit.

Autres déclarations écrites

13. D'autres normes ISA exigent de l'auditeur qu'il demande des déclarations écrites. Si l'auditeur estime nécessaire d'obtenir, en sus de ces déclarations obligatoires, une ou plusieurs déclarations écrites afin d'étayer d'autres éléments probants pertinents par rapport aux états financiers ou à une ou plusieurs assertions spécifiques qu'ils contiennent, il doit procéder à ces autres demandes de déclarations écrites. (Réf. : par. A10 à A13, A14 et A22)

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes

14. La date des déclarations écrites doit être aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne doit pas être postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent viser tous les états financiers et toutes les périodes dont il est question dans le rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A15 à A18)

Forme des déclarations écrites

15. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Lorsque la direction est tenue par des textes légaux ou réglementaires de rendre publiques des communications écrites concernant ses responsabilités, et que l'auditeur détermine que ces communications contiennent tout ou partie des déclarations exigées aux paragraphes 10 ou 11, les points pertinents couverts par ces communications n'ont pas à être repris dans la lettre d'affirmation. (Réf. : par. A19 à A21)

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites

16. Lorsque l'auditeur a des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, il doit déterminer l'incidence potentielle de ces doutes sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général. (Réf. : par. A24 et A25)

³ Norme ISA 210, sous-alinéa 6 b)iii).

17. En particulier, lorsque des déclarations écrites sont incompatibles avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit mettre en oeuvre des procédures d'audit pour tenter de résoudre le problème. Lorsque la résolution du problème s'avère impossible, l'auditeur doit reconsidérer l'évaluation de la compétence, de l'intégrité, des valeurs éthiques ou de la diligence de la direction, ou de l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, et il doit déterminer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et sur les éléments probants en général. (Réf. : par. A23)
18. Lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites ne sont pas fiables, il doit prendre les mesures appropriées, notamment en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705⁴, compte tenu de l'exigence du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

Refus de fournir les déclarations écrites demandées

19. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :
- s'en entretenir avec la direction;
 - revoir son évaluation de l'intégrité de la direction et apprécier l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations (verbales ou écrites) et des éléments probants en général;
 - prendre les mesures appropriées, y compris en tirer les conséquences sur l'expression de son opinion dans son rapport en conformité avec la norme ISA 705, compte tenu des exigences du paragraphe 20 de la présente norme ISA.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction

20. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, en conformité avec la norme ISA 705 :
- s'il conclut que le doute concernant l'intégrité de la direction est suffisamment important pour estimer que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 ne sont pas fiables;
 - si la direction ne fournit pas les déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11. (Réf. : par. A26 et A27)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Utilisation des déclarations écrites comme éléments probants (Réf. : par. 3)

- A1. Les déclarations écrites constituent une source importante d'éléments probants. Le fait que la direction modifie ou ne fournisse pas les déclarations écrites demandées peut alerter l'auditeur quant à l'existence possible d'un ou de plusieurs problèmes importants. Par ailleurs, une demande de déclarations écrites

⁴ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

plutôt que verbales peut souvent inciter la direction à considérer la demande plus rigoureusement et, par voie de conséquence, améliorer la qualité des déclarations.

Membres de la direction à qui demander des déclarations écrites (Réf. : par. 9)

- A2. Les demandes de déclarations écrites sont adressées aux personnes responsables de la préparation des états financiers. Ces personnes peuvent varier selon la structure de gouvernance de l'entité et les textes légaux ou réglementaires applicables; c'est toutefois le plus souvent à la direction (plutôt qu'aux responsables de la gouvernance) qu'incombe la responsabilité des états financiers. Il est donc possible d'adresser les demandes de déclarations écrites au directeur général et au directeur financier de l'entité ou, dans le cas des entités où ces titres ne sont pas utilisés, aux personnes occupant des postes équivalents. Toutefois, dans certaines circonstances, d'autres parties, par exemple les responsables de la gouvernance, sont également responsables de la préparation des états financiers.
- A3. Du fait qu'il est de sa responsabilité de préparer les états financiers, ainsi que de gérer les activités de l'entité, on attend de la direction qu'elle possède une connaissance du processus suivi par l'entité pour la préparation et la présentation des états financiers et des assertions qu'ils contiennent qui soit suffisante pour fonder ses déclarations écrites.
- A4. Dans certains cas, toutefois, la direction peut décider de procéder à des demandes d'informations auprès d'autres personnes qui participent à la préparation et à la présentation des états financiers et des assertions qu'ils contiennent, notamment des personnes possédant des connaissances spécialisées concernant les questions sur lesquelles portent les demandes de déclarations écrites. Il peut notamment s'agir :
- d'un actuaire responsable des évaluations comptables déterminées selon des méthodes actuarielles;
 - d'ingénieurs membres du personnel qui ont la responsabilité des évaluations des passifs environnementaux et possèdent des connaissances spécialisées en la matière;
 - d'un conseiller juridique interne à même de fournir des informations essentielles concernant les provisions pour litiges.
- A5. Dans certains cas, la direction peut tempérer le libellé des déclarations écrites en indiquant, par exemple, que les déclarations sont faites au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi. L'auditeur peut raisonnablement accepter un tel libellé s'il est convaincu que les déclarations sont faites par les personnes dont les responsabilités et les connaissances sont pertinentes par rapport aux questions visées par les déclarations.
- A6. Pour engager la direction à faire des déclarations éclairées, l'auditeur peut exiger qu'elle confirme dans ses déclarations écrites qu'elle a procédé aux demandes d'informations qu'elle jugeait appropriées pour être en mesure de produire les déclarations écrites demandées. Ces demandes d'informations ne devraient normalement pas nécessiter le recours à un processus interne formel qui irait au-delà de ceux déjà établis par l'entité.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction (Réf. : par. 10 et 11)

- A7. Les éléments probants obtenus au cours de l'audit indiquant que la direction s'est acquittée des responsabilités dont il est question aux paragraphes 10 et 11 ne peuvent être tenus pour suffisants en l'absence de confirmation de la part de la direction qu'elle estime s'être acquittée de ces responsabilités. Cela tient au fait que l'auditeur ne peut déterminer uniquement à partir des autres éléments probants si la direction a préparé et présenté les états financiers et lui a fourni les informations pertinentes en accord avec les responsabilités qu'elle a confirmées reconnaître et comprendre. Par exemple, l'auditeur ne peut conclure que la direction lui a fourni toutes les informations pertinentes dont il a été convenu dans les termes et conditions de la mission d'audit sans lui demander si c'est le cas et en recevoir confirmation.
- A8. Les demandes de déclarations écrites exigées par les paragraphes 10 et 11 s'appuient sur les responsabilités de la direction que celle-ci a confirmées reconnaître et comprendre dans les termes et conditions de la mission d'audit, puisqu'elles visent à obtenir confirmation de l'accomplissement de ces responsabilités. L'auditeur peut aussi demander à la direction de confirmer de nouveau dans ses déclarations écrites qu'elle reconnaît et comprend ces responsabilités. Il s'agit d'une pratique courante dans certains pays et qui, de toute façon, peut être particulièrement opportune lorsque :
- les personnes qui ont signé les termes et conditions de la mission d'audit au nom de l'entité n'exercent plus les responsabilités pertinentes;
 - les termes et conditions de la mission d'audit ont été établis lors d'un exercice antérieur;
 - une indication donne à croire que la direction comprend mal les responsabilités en question;
 - des changements de circonstances le justifient.

Par souci de cohérence avec l'exigence de la norme ISA 210⁵, cette nouvelle confirmation par la direction de sa reconnaissance et de sa compréhension de ses responsabilités n'est pas faite «au mieux de sa connaissance et en toute bonne foi» (selon les explications données au paragraphe A5 de la présente norme ISA).

Considérations propres aux entités du secteur public

- A9. Les missions d'audit des états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que dans le cas d'autres entités. Par conséquent, le postulat de départ concernant les responsabilités de la direction, qui sous-tend la réalisation d'un audit d'états financiers d'une entité du secteur public, peut donner lieu à des déclarations écrites supplémentaires. Il peut notamment s'agir de déclarations écrites confirmant que les opérations et événements sont conformes aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

⁵ Norme ISA 210, alinéa 6 b).

Autres déclarations écrites (Réf. : par. 13)

Déclarations écrites supplémentaires concernant les états financiers

- A10. L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, d'autres déclarations écrites concernant les états financiers. Celles-ci peuvent compléter les déclarations écrites exigées par le paragraphe 10, mais en sont distinctes. Il peut s'agir de déclarations indiquant :
- si le choix et l'application des méthodes comptables sont appropriés;
 - si les éléments énumérés ci-après, lorsqu'ils sont pertinents par rapport au référentiel d'information financière applicable, ont été comptabilisés, évalués, présentés ou communiqués conformément à ce référentiel :
 - o les plans ou intentions qui pourraient avoir une incidence sur la valeur comptable ou le classement des actifs et des passifs,
 - o les passifs, tant certains qu'éventuels,
 - o les titres de propriété ou le contrôle sur les actifs, les privilèges ou charges grevant les actifs et les actifs affectés en garantie,
 - o les aspects des textes légaux et réglementaires et des engagements contractuels pouvant avoir une incidence sur les états financiers, y compris les cas de non-conformité.

Déclarations écrites supplémentaires concernant les informations fournies à l'auditeur

- A11. L'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de lui fournir, en plus des déclarations écrites exigées par le paragraphe 11, une déclaration écrite indiquant qu'elle lui a communiqué toutes les déficiences du contrôle interne dont elle a connaissance.

Déclarations écrites concernant des assertions spécifiques

- A12. Lorsqu'il obtient des éléments probants ou procède à des évaluations concernant des jugements et des intentions, l'auditeur peut prendre en considération un ou plusieurs des éléments suivants :
- la mesure dans laquelle l'entité a donné suite à ses intentions déclarées dans le passé;
 - les raisons avancées par l'entité pour justifier le choix d'une ligne de conduite particulière;
 - la capacité de l'entité de suivre une ligne de conduite déterminée;
 - l'existence ou l'absence d'autres informations qui pourraient avoir été obtenues au cours de l'audit et qui pourraient être incohérentes avec un jugement ou une intention de la direction.
- A13. De plus, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de demander à la direction de lui fournir des déclarations écrites concernant des assertions spécifiques contenues dans les états financiers, en particulier pour étayer l'idée qu'il a pu se faire, à partir d'autres éléments probants, du jugement ou de l'intention de la direction concernant une assertion spécifique, ou du caractère exhaustif de

l'assertion. Par exemple, si l'intention de la direction est importante pour l'évaluation des placements, il peut s'avérer impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en l'absence d'une déclaration écrite de la direction quant à ses intentions. Toutefois, bien que de telles déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'assertion.

Communication d'un seuil chiffré (Réf. : par. 10, 11 et 13)

A14. La norme ISA 450 exige de l'auditeur qu'il fasse le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables⁶. L'auditeur peut déterminer un seuil au-delà duquel les anomalies ne pourront être considérées comme manifestement négligeables. Par ailleurs, l'auditeur peut aussi envisager de communiquer à la direction un seuil chiffré devant servir pour les déclarations écrites demandées.

Date des déclarations écrites et la ou les périodes couvertes (Réf. : par. 14)

A15. Les déclarations écrites constituant des éléments probants nécessaires, la date de l'opinion exprimée par l'auditeur, de même que celle de son rapport, ne peuvent être antérieures à celle des déclarations écrites. En outre, comme l'auditeur se préoccupe des événements qui se produisent jusqu'à la date de son rapport et qui pourraient nécessiter un ajustement des états financiers ou la fourniture d'informations dans ceux-ci, la date des déclarations écrites est aussi rapprochée que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais ne peut être postérieure à celle-ci.

A16. Dans certaines circonstances, il peut être approprié que l'auditeur obtienne, au cours de l'audit, une déclaration écrite concernant une assertion spécifique contenue dans les états financiers. Lorsque c'est le cas, il peut être nécessaire de demander une déclaration mise à jour.

A17. Les déclarations écrites portent sur toutes les périodes mentionnées dans le rapport de l'auditeur, car il faut que la direction réaffirme que les déclarations écrites qu'elle a faites dans le passé relativement aux périodes précédentes demeurent appropriées. L'auditeur et la direction peuvent convenir d'une forme de déclaration écrite qui consiste à mettre à jour les déclarations écrites concernant les périodes précédentes en examinant s'il y a lieu de leur apporter des changements et, dans l'affirmative, lesquels.

A18. Il peut arriver que certains membres de la direction en place n'aient pas été en fonction pendant toutes les périodes mentionnées dans le rapport de l'auditeur. Ces personnes peuvent affirmer qu'elles ne sont pas en mesure de fournir tout ou partie des déclarations écrites étant donné qu'elles n'étaient pas en poste au cours de la période concernée. Ce fait n'atténue toutefois en rien leurs responsabilités à l'égard des états financiers pris dans leur ensemble. Par conséquent, l'obligation

⁶ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphe 5.

qu'a l'auditeur de leur demander des déclarations écrites portant sur la totalité de la ou des périodes concernées reste inchangée.

Forme des déclarations écrites (Réf. : par. 15)

A19. Les déclarations écrites doivent être comprises dans une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur. Dans certains pays, toutefois, la direction peut être contrainte par les textes légaux ou réglementaires de rendre publique une communication écrite concernant ses responsabilités. Bien qu'une telle communication constitue une déclaration à l'intention des utilisateurs des états financiers ou des autorités compétentes, l'auditeur peut déterminer qu'il s'agit d'une forme de déclaration écrite appropriée pour ce qui concerne tout ou partie des déclarations exigées par les paragraphes 10 ou 11. Par conséquent, il n'est pas nécessaire alors de reprendre dans la lettre d'affirmation les points pertinents couverts dans une telle communication. Parmi les facteurs pouvant influencer sur la détermination de l'auditeur, il y a les questions de savoir :

- si la déclaration apporte une confirmation de l'accomplissement des responsabilités mentionnées aux paragraphes 10 et 11;
- si la déclaration a été faite ou approuvée par ceux à qui l'auditeur demande les déclarations écrites pertinentes;
- si une copie de la déclaration est fournie à l'auditeur à une date la plus rapprochée possible de la date de son rapport sur les états financiers, mais non postérieure à celle-ci (voir le paragraphe 14).

A20. Une déclaration formelle de conformité aux textes légaux ou réglementaires, ou d'approbation des états financiers, ne comprend pas suffisamment d'informations pour que l'auditeur puisse être convaincu que toutes les déclarations nécessaires ont été faites consciencieusement. La mention des responsabilités de la direction dans des textes légaux ou réglementaires ne saurait pas non plus se substituer aux déclarations écrites demandées.

A21. Un exemple de lettre d'affirmation se trouve à l'Annexe 2.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 10, 11 et 13)

A22. La norme ISA 260 exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir⁷.

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites et refus de fournir les déclarations écrites demandées

Doute quant à la fiabilité des déclarations écrites (Réf. : par. 16 et 17)

A23. Dans le cas d'incohérences relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants obtenus d'une autre source, l'auditeur peut se demander si l'évaluation des risques demeure appropriée et, dans la négative, revoir cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures

⁷ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», sous-alinéa 16 c)ii).

- d'audit complémentaires à mettre en oeuvre en réponse à la nouvelle évaluation des risques.
- A24. Des doutes sur la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou sur l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque que les états financiers contiennent des informations fausses ou trompeuses est tel qu'il lui est impossible de réaliser l'audit. En pareil cas, l'auditeur peut envisager de démissionner, lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires, à moins que les responsables de la gouvernance ne mettent en place des mesures correctives appropriées. Il se peut toutefois que les mesures ne soient pas suffisantes pour permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion non modifiée.
- A25. La norme ISA 230 exige que l'auditeur consigne en dossier les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions tirées sur ces questions, et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions⁸. L'auditeur peut avoir relevé des problèmes importants liés à la compétence, à l'intégrité, aux valeurs éthiques ou à la diligence de la direction, ou à l'importance qu'elle attache à ces valeurs ou à leur respect, mais avoir conclu que les déclarations écrites sont néanmoins fiables. Dans ce cas, une telle question importante est consignée en dossier conformément à la norme ISA 230.

Déclarations écrites concernant les responsabilités de la direction (Réf. : par. 20)

- A26. Comme il est expliqué au paragraphe A7, l'auditeur ne peut juger uniquement à partir des autres éléments probants si la direction s'est acquittée des responsabilités dont il est question aux paragraphes 10 et 11. Par conséquent, comme il est indiqué à l'alinéa 20 a), lorsque l'auditeur conclut que les déclarations écrites concernant ces responsabilités ne sont pas fiables ou lorsque la direction refuse de fournir ces déclarations écrites, l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences possibles de cette incapacité sur les états financiers ne se limitent pas à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers et sont par conséquent généralisées. La norme ISA 705 exige que, dans de telles circonstances, l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers⁹.
- A27. Le fait qu'une déclaration écrite ait été modifiée par rapport à celle demandée par l'auditeur ne signifie pas nécessairement que la direction n'a pas fourni la déclaration écrite. Toutefois, les raisons motivant la modification peuvent avoir une incidence sur l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur. Par exemple :
- la déclaration écrite relative à l'accomplissement par la direction de ses responsabilités concernant la préparation des états financiers peut affirmer que la direction estime que, à l'exception d'un cas de non-conformité significatif par rapport à une exigence particulière du référentiel d'information financière

⁸ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», alinéa 8 c) et paragraphe 10.

⁹ Norme ISA 705, paragraphe 9.

applicable, les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel. L'exigence énoncée au paragraphe 20 ne s'applique pas du fait que l'auditeur a conclu que la direction a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu de considérer l'incidence du cas de non-conformité sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.

- La déclaration écrite concernant la responsabilité de la direction de fournir à l'auditeur toutes les informations pertinentes dont il a été convenu dans les termes et conditions de la mission peut affirmer que la direction estime lui avoir fourni toutes les informations pertinentes, à l'exception de celles détruites lors d'un incendie. L'exigence énoncée au paragraphe 20 ne s'applique pas du fait que l'auditeur a conclu que la direction a fourni des déclarations écrites fiables. Toutefois, l'auditeur est tenu de considérer le caractère généralisé de l'incidence de l'absence des informations détruites lors de l'incendie sur les états financiers et sur l'opinion qu'il exprime dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.

Annexe 1

(Réf. : par. 2)

Autres normes ISA contenant des exigences en matière de déclarations écrites

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010 qui exigent des déclarations écrites sur des points spécifiques. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphe 39

Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphe 16

Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphe 14

Norme ISA 501, «Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points», paragraphe 12

Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphe 22

Norme ISA 550, «Parties liées», paragraphe 26

Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphe 9

Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation», alinéa 16 e)

Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs», paragraphe 9

Annexe 2

(Réf. : par. A21)

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre qui suit comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la présente norme ISA et d'autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010. Il est présumé, dans cet exemple, que les Normes internationales d'information financière constituent le référentiel d'information financière applicable, que l'exigence de la norme ISA 570¹⁰ concernant l'obtention d'une déclaration écrite ne s'applique pas et que les déclarations écrites demandées sont fournies sans exception. Lorsqu'il existe des exceptions, les déclarations doivent être modifiées en conséquence.

(Papier à en-tête de l'entité)

(À l'auditeur)

(Date)

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX¹¹ aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^b, conformément aux Normes internationales d'information financière.

Nous confirmons (*, au mieux de notre connaissance et en toute bonne foi, ayant fait toutes les demandes d'informations que nous avons jugées nécessaires pour être adéquatement informés,*) que :

États financiers

- Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, définies dans les termes et conditions de la mission d'audit portant la date du [insérer la date], quant à la préparation des états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière; en particulier, les états financiers donnent une image fidèle conformément à ces normes.
- Les hypothèses importantes que nous avons utilisées pour établir les estimations comptables, y compris les estimations en juste valeur, sont raisonnables. (Norme ISA 540).
- Les relations et opérations avec des parties liées ont été correctement comptabilisées et ont été communiquées conformément aux exigences des Normes internationales d'information financière. (Norme ISA 550)

¹⁰ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation».

¹¹ Lorsque l'auditeur fait rapport sur plus d'une période, il modifie l'énoncé de la date afin que la lettre s'applique à toutes les périodes couvertes par son rapport.

^b Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.

- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers pour lesquels les Normes internationales d'information financière exigent un ajustement ou la fourniture d'informations ont été ajustés ou ont fait l'objet d'informations. (Norme ISA 560)
- L'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation. (Norme ISA 450)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger appropriée (voir la paragraphe A10 de la présente norme ISA).]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni :
 - o un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information;
 - o les informations additionnelles que vous nous avez demandées aux fins de l'audit;
 - o un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il fallait, selon vous, obtenir des éléments probants.
- Toutes les opérations ont été comptabilisées dans les documents comptables et sont reflétées dans les états financiers.
- Nous vous avons communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers puissent contenir des anomalies significatives résultant de fraudes. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué toutes les informations sur les fraudes avérées ou suspectées dont nous avons connaissance, qui concernent l'entité et impliquent :
 - o la direction;
 - o des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne;
 - o d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un effet significatif sur les états financiers. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué toutes les informations relatives aux allégations ou aux soupçons de fraudes ayant une incidence sur les états financiers de l'entité, portés à notre connaissance par des employés, d'anciens employés, des analystes, des autorités de réglementation ou d'autres personnes. (Norme ISA 240)
- Nous vous avons communiqué tous les cas effectifs ou potentiels de non-conformité par rapport aux textes légaux et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers. (Norme ISA 250)

- Nous vous avons communiqué l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous sommes au courant. (Norme ISA 550)
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire (voir le paragraphe A11 de la présente norme ISA).]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 600**

**Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation
des travaux des auditeurs des composantes) —
Considérations particulières**

This International Standard on Auditing (ISA) 600, “Special considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 600, «Audits d’états financiers de groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 600, “Special considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 600, «Audits d’états financiers de groupe (y compris l’utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 600, “Special considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors).”
Numéro ISBN : 978-1-60815-022-9.

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

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-6
Date d'entrée en vigueur	7
Objectifs	8
Définitions	9-10
Exigences	
Responsabilité	11
Acceptation et maintien de la mission	12-14
Stratégie générale d'audit et plan de mission	15-16
Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements	17-18
Connaissance de l'auditeur de la composante	19-20
Caractère significatif	21-23
Réponse à l'évaluation des risques	24-31
Processus de consolidation	32-37
Événements postérieurs à la clôture	38-39
Communication avec les auditeurs des composantes	40-41
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	42-45
Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe	46-49
Documentation	50
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Composantes à auditer en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison	A1
Définitions	A2-A7
Responsabilité	A8-A9
Acceptation et maintien de la mission	A10-A21

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Stratégie générale d'audit et plan de mission	A22
Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements	A23-A31
Connaissance de l'auditeur de la composante	A32-A41
Caractère significatif	A42-A46
Réponse à l'évaluation des risques	A47-A55
Processus de consolidation	A56
Communication avec les auditeurs des composantes	A57-A60
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	A61-A63
Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe	A64-A66
Annexe 1 : Exemple d'opinion avec réserve dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe	
Annexe 2 : Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension	
Annexe 3 : Exemples de circonstances ou d'événements pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe	
Annexe 4 : Exemple de confirmations de la part de l'auditeur d'une composante	
Annexe 5 : Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe	

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes internationales d'audit (ISA) s'appliquent aux audits de groupes. La présente norme ISA traite des considérations particulières concernant les audits de

- groupes, notamment ceux dans lesquels interviennent les auditeurs des composantes.
2. La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans un audit portant sur des états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. Par exemple, un auditeur peut faire intervenir un autre auditeur pour l'observation de la prise d'inventaire physique ou l'inspection d'immobilisations corporelles dans un lieu éloigné.
 3. Il se peut que l'auditeur d'une composante soit tenu, en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut alors décider d'utiliser, aux fins de l'audit du groupe, les éléments probants sur lesquels est fondée l'opinion d'audit sur les états financiers de la composante, mais les exigences de la présente norme s'appliquent néanmoins dans ce cas. (Réf. : par. A1)
 4. Selon la norme ISA 220¹, l'associé responsable de l'audit du groupe est tenu de s'assurer que ceux qui réalisent l'audit du groupe, y compris les auditeurs des composantes, possèdent collectivement la compétence et les capacités nécessaires. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe.
 5. L'associé responsable de l'audit du groupe applique les exigences de la norme ISA 220, que les travaux sur les informations financières d'une composante soient réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur de la composante. La présente norme ISA a pour but d'aider l'associé responsable de l'audit du groupe à satisfaire aux exigences de la norme ISA 220 lorsque des travaux sur les informations financières des composantes sont réalisés par les auditeurs des composantes.
 6. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas ces anomalies². Dans un audit de groupe, le risque d'audit comprend aussi le risque que l'auditeur d'une composante ne détecte pas une anomalie dans les informations financières de la composante qui pourrait aboutir à une anomalie significative dans les états financiers du groupe, et le risque que cette anomalie ne soit pas détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente norme ISA précise les points à prendre en considération par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son intervention dans les procédures d'évaluation des risques et dans les procédures d'audit complémentaires mises en oeuvre par les auditeurs des composantes relativement aux informations financières de celles-ci. Cette intervention a pour but d'obtenir des éléments

¹ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphes 14 et 15.

² Norme ISA 200, «Objectif généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe A32.

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 s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) de déterminer s'il peut agir en qualité d'auditeur des états financiers du groupe;
 - b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :
 - i) de communiquer clairement avec les auditeurs des composantes au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux sur les informations financières relatives aux composantes et au sujet de leurs constatations,
 - ii) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des composantes et le processus de consolidation pour exprimer une opinion indiquant si les états financiers du groupe ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Définitions

9. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «composante», une entité ou une activité pour laquelle la direction du groupe ou d'une composante du groupe prépare des informations financières qui devraient être incluses dans les états financiers du groupe; (Réf. : par. A2 à A4)
 - b) «auditeur d'une composante», un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur les informations financières relatives à une composante aux fins de l'audit du groupe; (Réf. : par. A7)
 - c) «direction d'une composante», les dirigeants responsables de la préparation des informations financières d'une composante;
 - d) «seuil de signification pour une composante», le seuil de signification fixé pour une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - e) «groupe», l'ensemble des composantes dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe. Un groupe comprend toujours plus d'une composante;
 - f) «audit du groupe», l'audit des états financiers du groupe;
 - g) «opinion sur les états financiers du groupe», l'opinion d'audit exprimée 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 du groupe qui est délivré au nom du cabinet. Lorsque des co-auditeurs mènent l'audit du groupe, les associés coresponsables de la mission et leurs équipes de mission 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 rapports entre les travaux qu'effectuent respectivement les co-auditeurs;

- i) «équipe affectée à l'audit du groupe», les associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et le personnel professionnel qui établissent la stratégie générale de l'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composantes, effectuent des travaux portant sur le processus de consolidation et évaluent les conclusions tirées des éléments probants et servant de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe;
 - j) «états financiers du groupe», des états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une composante. Le terme «états financiers du groupe» s'entend également des états financiers combinés qui regroupent les informations financières préparées par des composantes qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère;
 - k) «direction du groupe», les dirigeants responsables de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe;
 - l) «contrôles à l'échelle du groupe», les contrôles que la direction du groupe conçoit, met en place et maintient à l'égard de l'information financière du groupe;
 - m) «composante importante», une composante qui, selon l'équipe affectée à l'audit du groupe, i) est importante financièrement par rapport au groupe, ou ii) est susceptible, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A5 et A6)
10. Le «référentiel d'information financière applicable», s'entend du référentiel d'information financière qui s'applique aux états financiers du groupe. Quant à l'expression «processus de consolidation», elle englobe :
- a) la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture des informations financières des composantes dans les états financiers du groupe selon la méthode de consolidation, de consolidation proportionnelle, de la mise en équivalence ou du coût;
 - b) le regroupement, dans des états financiers combinés, des informations financières de composantes qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère.

Exigences

Responsabilité

11. L'associé responsable de l'audit du groupe a la responsabilité de diriger, superviser et réaliser l'audit du groupe conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et de s'assurer du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances³. Par conséquent, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas, sauf obligation légale ou réglementaire, faire mention de l'auditeur d'une composante. Si une telle mention est exigée par les textes légaux ou réglementaires, le rapport de l'auditeur doit indiquer que la mention n'atténue en rien la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou de son cabinet pour ce qui concerne l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. par. A8 et A9)

Acceptation et maintien de la mission

12. Lors de l'application de la norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer s'il peut raisonnablement s'attendre à obtenir, relativement au processus de consolidation et aux informations financières des composantes, des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre de fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. À cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes. Lorsque des auditeurs des composantes réalisent des travaux sur les informations financières des composantes, l'associé responsable de l'audit du groupe doit juger si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera à même d'intervenir dans les travaux des auditeurs des composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A10 à A12)
13. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :
- d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des limitations imposées par la direction du groupe,
 - d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe⁴,
- il doit :
- dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter, ou, dans le cas d'une mission récurrente, démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables;

³ Norme ISA 220, paragraphe 15.

⁴ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

- dans le cas où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur de refuser une mission ou dans l'impossibilité de démissionner, formuler, après avoir effectué l'audit dans la mesure du possible, une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A13 à A19)

Termes et conditions de la mission

14. L'associé responsable de l'audit du groupe doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit du groupe conformément à la norme ISA 210⁵. (Réf. : par. A20 et A21)

Stratégie générale d'audit et plan de mission

15. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe et un plan de mission d'audit du groupe conformément à la norme ISA 300⁶.
16. L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir cette stratégie générale et ce plan de mission. (Réf. : par. A22)

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une compréhension de l'entité et de son environnement⁷. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :
- a) approfondir la compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, y compris des contrôles à l'échelle du groupe, qu'elle a acquise dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission;
 - b) acquérir une compréhension du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe. (Réf. : par. A23 à A29)
18. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension suffisante pour :
- a) confirmer ou réviser son identification initiale des composantes susceptibles d'être importantes;
 - b) évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs⁸. (Réf. : par. A30 et A31)

Connaissance de l'auditeur de la composante

19. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit demander à l'auditeur d'une composante d'effectuer des travaux sur les informations financières de la composante, elle doit déterminer : (Réf. : par. A32 à A35)

⁵ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit».

⁶ Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers», paragraphes 7 à 12.

⁷ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

⁸ Norme ISA 315.

- a) si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe et, notamment, s'il est indépendant; (Réf. : par. A37)
 - b) la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante; (Réf. : par. A38)
 - c) si elle pourra intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - d) si l'auditeur de la composante exerce dans un environnement réglementaire où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active. (Réf. : par. A36)
20. Si l'auditeur d'une composante ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit du groupe ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieuses réserves sur les points mentionnés aux alinéas 19 a) à c), elle doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux informations financières de la composante sans demander à l'auditeur de la composante de réaliser des travaux sur ces informations. (Réf. : par. A39 à A41)

Caractère significatif

21. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Réf. : par. A42)
- a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, au moment d'établir la stratégie générale d'audit du groupe;
 - b) le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels, dans les circonstances propres au groupe, des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
 - c) le seuil de signification pour toute composante où l'auditeur de la composante effectuera un audit ou un examen aux fins de l'audit du groupe. Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification pour une composante doit être inférieur au seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble; (Réf. : par. A43 et A44)
 - d) le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe. (Réf. : par. A45)
22. Dans les cas où l'auditeur d'une composante exécutera un audit aux fins de l'audit du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de signification pour les travaux déterminé au niveau de la composante. (Réf. : par. A46)

23. Si une composante fait l'objet d'un audit en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide de se servir de cet audit pour obtenir des éléments probants aux fins de l'audit du groupe, l'équipe doit déterminer si :
- le seuil de signification pour les états financiers de la composante pris dans leur ensemble et
 - le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante satisfont aux exigences de la présente norme ISA.

Réponse à l'évaluation des risques

24. L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses appropriées à son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers⁹. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux à être effectués par elle ou, en son nom, par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes (voir les paragraphes 26 à 29). L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son intervention dans les travaux des auditeurs des composantes (voir les paragraphes 30 et 31).
25. Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation ou sur les informations financières des composantes reposent sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles à l'échelle du groupe, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ou demander à l'auditeur de la composante de le faire.

Détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes (Réf. : par. A47)

Composantes importantes

26. Dans le cas d'une composante qui est importante en raison de son importance financière par rapport au groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante, agissant au nom de l'équipe, doit effectuer un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante.
27. Dans le cas d'une composante qui est importante parce qu'elle est susceptible d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante agissant au nom de l'équipe, doit procéder à au moins l'une des interventions suivantes :
- réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante;

⁹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

- b) réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ayant un lien avec la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe; (Réf. : par. A48)
- c) mettre en oeuvre des procédures d'audit déterminées en fonction de la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A49)

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes

28. Dans le cas de composantes qui ne sont pas des composantes importantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en oeuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Réf. : par. A50)
29. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe considère qu'elle ne pourra pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe au moyen :
- a) des travaux réalisés sur les informations financières des composantes importantes;
 - b) des travaux réalisés sur les contrôles à l'échelle du groupe et sur le processus de consolidation; et
 - c) des procédures analytiques mises en oeuvre au niveau du groupe, elle doit sélectionner des composantes qui ne sont pas des composantes importantes et procéder — ou demander aux auditeurs des composantes de procéder — à au moins l'une des interventions suivantes à l'égard des informations financières de chacune des composantes sélectionnées : (Réf. : par. A51 à A53)
 - réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante;
 - réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou de plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir;
 - réaliser un examen des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante;
 - mettre en oeuvre des procédures déterminées.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit faire varier la sélection des composantes périodiquement.

Intervention dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes (Réf. : par. A54 et A55)

Composantes importantes : évaluation des risques

30. Lorsque l'auditeur d'une composante importante réalise un audit des informations financières de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit intervenir dans l'évaluation des risques par l'auditeur de la composante afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette intervention dépendent de la mesure

dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante, mais l'équipe doit au minimum :

- a) s'entretenir avec l'auditeur de la composante ou avec la direction de la composante sur les activités de la composante qui sont importantes par rapport au groupe;
- b) s'entretenir avec l'auditeur de la composante des possibilités que les informations financières de la composante comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs;
- c) examiner la documentation de l'auditeur de la composante sur les risques importants d'anomalies significatives qui ont été identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe. Cette documentation peut se présenter sous la forme d'un mémorandum reflétant la conclusion de l'auditeur de la composante au sujet des risques importants identifiés.

Risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe : procédures d'audit complémentaires

31. Si des risques importants d'anomalies significatives pour ce qui regarde des états financiers du groupe ont été identifiés au niveau d'une composante pour laquelle les travaux sont réalisés par l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires à mettre en oeuvre en réponse à ces risques. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également déterminer, en se fondant sur sa connaissance de l'auditeur de la composante, s'il lui est nécessaire d'intervenir dans les procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

32. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert, conformément au paragraphe 17, une compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe. Conformément au paragraphe 25, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou, à sa demande, l'auditeur d'une composante teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'échelle du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation reposent sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles à l'échelle du groupe, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.
33. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, dans les états financiers du groupe, associés au processus de consolidation. Ces procédures doivent notamment consister à déterminer si les états financiers du groupe englobent toutes les composantes.
34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation, et

- elle doit déterminer s'il existe des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris possible de la part de la direction. (Réf. : par. A56)
35. Si les informations financières d'une composante n'ont pas été préparées selon les mêmes méthodes comptables que les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières de cette composante ont été ajustées de manière appropriée aux fins de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe.
36. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières dont il est question dans la communication de l'auditeur de la composante (voir l'alinéa 41 c)) sont celles qui sont incorporées dans les états financiers du groupe.
37. Si les états financiers du groupe englobent les états financiers d'une composante dont la date de clôture diffère de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si des ajustements appropriés ont été apportés à ces états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Événements postérieurs à la clôture

38. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composantes réalisent des audits des informations financières des composantes, ils doivent mettre en oeuvre des procédures conçues pour repérer les événements survenus dans les composantes entre la date de clôture de celles-ci et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, et pouvant nécessiter un redressement ou un complément d'information dans les états financiers du groupe.
39. Lorsque les auditeurs des composantes réalisent des travaux autres qu'un audit sur les informations financières de celles-ci, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit leur demander de l'aviser s'ils prennent connaissance d'événements postérieurs à la date de clôture pouvant nécessiter un redressement ou un complément d'information dans les états financiers du groupe.

Communication avec les auditeurs des composantes

40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses exigences à l'auditeur d'une composante en temps opportun. Cette communication doit indiquer les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu de la communication de l'auditeur de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Elle doit également comprendre les éléments suivants : (Réf. : par. A57, A58 et A60)
- a) une demande faite à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il réalisera; (Réf. : par. A59)
 - b) les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance;
 - c) dans le cas d'un audit ou d'un examen des informations financières de la composante, le seuil de signification pour la composante (et, s'il y a lieu, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains

- soldes de comptes ou certaines informations à fournir) ainsi que le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe;
- d) les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, que ce soit en raison de fraudes ou d'erreurs, qui sont à prendre en compte par l'auditeur de la composante dans la réalisation de ses travaux. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de lui faire part en temps opportun des autres risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, qui résultent de fraudes ou d'erreurs concernant la composante, et de ses réponses à ces risques;
 - e) une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée connue de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette dernière doit demander à l'auditeur de la composante de l'informer en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou elle-même n'avait pas préalablement identifiées. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit ensuite déterminer s'il y a lieu de signaler ces nouvelles parties liées aux autres auditeurs des composantes.
41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de lui donner communication des questions à prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Cette communication doit : (Réf. : par. A60)
- a) indiquer si l'auditeur de la composante s'est conformé aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, y compris en matière d'indépendance et de compétence professionnelle;
 - b) indiquer si l'auditeur de la composante s'est conformé aux exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - c) identifier les informations financières de la composante sur lesquelles porte le rapport de l'auditeur de la composante;
 - d) contenir des informations sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient entraîner une anomalie significative dans les états financiers du groupe;
 - e) comprendre une liste des anomalies non corrigées dans les informations financières de la composante (il n'est pas nécessaire d'inclure les anomalies qui se trouvent en-deçà du seuil fixé pour les anomalies manifestement négligeables et communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe (voir l'alinéa 40 c));
 - f) faire mention des indices d'un parti pris possible de la part de la direction;
 - g) décrire toute déficience importante relevée dans le contrôle interne au niveau de la composante;
 - h) exposer les autres questions importantes que l'auditeur de la composante a communiquées ou prévoit communiquer aux responsables de la gouvernance de la composante, y compris toute fraude avérée ou suspectée impliquant la

direction de la composante, des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne au niveau de la composante, ou d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières de la composante;

- i) exposer toute autre question pouvant présenter un intérêt pour l'audit du groupe ou que l'auditeur de la composante souhaite porter à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris toute exception dans les déclarations écrites que l'auditeur de la composante a demandées à la direction de la composante;
- j) exposer les constatations générales, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur de la composante.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Évaluation de la communication de l'auditeur de la composante et du caractère adéquat de ses travaux

42. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la communication de l'auditeur de la composante (voir le paragraphe 41). Elle doit ensuite :
- a) s'entretenir avec l'auditeur de la composante, la direction de la composante ou la direction du groupe, selon le cas, des questions importantes soulevées lors de cette évaluation;
 - b) déterminer s'il est nécessaire de revoir d'autres éléments pertinents de la documentation de l'auditeur de la composante. (Réf. : par. A61)
43. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur de la composante sont insuffisants, elle doit décider des procédures supplémentaires à mettre en oeuvre et déterminer si c'est elle ou l'auditeur de la composante qui les mettra en oeuvre.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

44. L'auditeur est tenu de réunir des éléments probants suffisants et appropriés dans le but de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et ainsi pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion¹⁰. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les procédures d'audit appliquées au processus de consolidation et les travaux effectués par elle et par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A62)
45. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer les conséquences, pour l'opinion sur les états financiers du groupe, des anomalies non corrigées (tant celles relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe que celles signalées par les auditeurs des composantes) et des cas où il a été impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A63)

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe 17.

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe

Communication avec la direction du groupe

46. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer lesquelles, parmi les déficiences relevées dans le contrôle interne, sont à communiquer aux responsables de la gouvernance 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 considération :
- a) les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles à l'échelle du groupe;
 - b) les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles internes des composantes;
 - c) les déficiences du contrôle interne que les auditeurs des composantes ont portées à son attention.
47. Si une fraude est détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'une composante (voir l'alinéa 41 h)), ou si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec la direction du groupe, en temps opportun et à un niveau hiérarchique approprié, afin que les premiers responsables de la prévention et de la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A64)
48. L'auditeur d'une composante peut être tenu, en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante. En pareil cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction de la composante de toute question dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance et qui peut être importante par rapport aux états financiers de la composante, mais que la direction de la composante peut ignorer. Si la direction du groupe refuse de communiquer la question à la direction de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir du problème avec les responsables de la gouvernance du groupe. Si la question n'est toujours pas résolue, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit, sous réserve des considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisager de recommander à l'auditeur de la composante de ne pas délivrer son rapport sur les états financiers de la composante tant que la question n'est pas résolue. (Réf. : par. A65)

Communication avec les responsables de la gouvernance du groupe

49. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les points suivants aux responsables de la gouvernance du groupe, en plus de ceux exigés par la norme ISA 260¹² et d'autres normes ISA : (Réf. : par. A66)

¹¹ Norme ISA 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction».

¹² Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance».

- a) une description générale du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes;
- b) une description générale de la nature de l'intervention prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à effectuer par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes importantes;
- c) les cas où l'évaluation des travaux de l'auditeur d'une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe amène celle-ci à douter de la qualité de ces travaux;
- d) toute limitation de l'étendue de l'audit du groupe, par exemple lorsqu'une restriction de l'accès à l'information est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe;
- e) toute fraude, avérée ou suspectée, impliquant la direction du groupe, la direction d'une composante, les employés ayant un rôle important dans les contrôles internes à l'échelle du groupe, ou d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Documentation

50. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure les éléments suivants dans la documentation de l'audit¹³ :
- a) une analyse des composantes, indiquant celles qui sont importantes et le type de travaux effectués sur les informations financières des composantes;
 - b) la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des composantes importantes, y compris, le cas échéant, la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe des éléments pertinents de la documentation constituée par les auditeurs des composantes et les conclusions qu'elle en a tirées;
 - c) les communications écrites au sujet des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe échangées entre l'équipe et les auditeurs des composantes.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Composantes à auditer en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison (Réf. : par. 3)

- A1. Voici des facteurs pouvant influencer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non un audit exigé en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison comme source d'éléments probants aux fins de l'audit du groupe :

¹³ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

- des différences entre le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers de la composante et celui utilisé pour la préparation des états financiers du groupe;
- des différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur de la composante et celles appliquées pour l'audit des états financiers du groupe;
- le fait que l'audit des états financiers de la composante sera achevé ou non dans des délais compatibles avec l'échéancier pour le groupe.

Définitions

Composante (Réf. : alinéa 9 a))

- A2. La structure d'un groupe influe sur la façon d'en déterminer les composantes. Par exemple, le système d'information financière d'un groupe peut être basé sur une structure organisationnelle dans laquelle les informations financières sont préparées par la mère et par une ou plusieurs filiales, coentreprises, ou entités détenues comptabilisées selon les méthodes de la mise en équivalence ou du coût, sur une structure organisationnelle dans laquelle elles sont préparées par le siège social et par une ou plusieurs divisions ou succursales, ou sur une structure organisationnelle résultant d'une combinaison de ces deux structures. Cependant, certains groupes peuvent structurer leur système d'information financière par fonction, par processus, par produit ou service (ou groupe de produits ou de services) ou par zone géographique. En pareils cas, l'entité ou l'activité pour laquelle la direction du groupe ou de la composante prépare des informations financières qui sont incluses dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un processus, un produit ou un service (ou un groupe de produits ou de services) ou une zone géographique.
- A3. Le système d'information financière du groupe peut comporter divers niveaux de composantes, auquel cas il peut être préférable de s'en tenir à certains niveaux de regroupement plutôt que d'identifier les composantes en les prenant isolément.
- A4. Un regroupement de composantes d'un niveau donné peut constituer une composante aux fins de l'audit du groupe. Par ailleurs, il se peut qu'une telle composante prépare elle aussi des états financiers de groupe qui incluent les informations financières des composantes qu'elle englobe (il s'agit alors d'un sous-groupe). La présente norme ISA peut donc être appliquée par les différents associés responsables de mission et par les équipes affectées aux audits des différents sous-groupes à l'intérieur d'un groupe plus large.

Composante importante (Réf. : alinéa 9 m))

- A5. D'ordinaire, plus l'importance financière d'une composante est grande, plus les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe augmentent. Pour déterminer les composantes qui, prises isolément, sont importantes sur le plan financier, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se guider en appliquant un pourcentage à un élément de référence. Le choix de cet élément de référence et la détermination du pourcentage à lui appliquer impliquent l'exercice du jugement

professionnel. Dépendamment de la nature et du contexte du groupe, un élément de référence approprié pourrait être l'actif du groupe, son passif, ses flux de trésorerie, son bénéfice ou son chiffre d'affaires. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut considérer que les composantes qui représentent plus de 15 % de l'élément de référence retenu sont des composantes importantes. Un pourcentage plus élevé ou plus bas peut cependant être jugé approprié dans certaines circonstances.

- A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également déterminer qu'il est probable qu'une composante soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe (c'est-à-dire des risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission¹⁴). Par exemple, une composante peut être chargée des opérations de change et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si, par ailleurs, elle n'est pas importante sur le plan financier lorsque prise isolément.

Auditeur d'une composante (Réf. : alinéa 9 b))

- A7. Il se peut qu'un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe effectue, à la demande de celle-ci, des travaux sur les informations financières d'une composante aux fins de l'audit du groupe. Lorsque c'est le cas, ce membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe est aussi auditeur de la composante.

Responsabilité (Réf. : par. 11)

- A8. Bien que les auditeurs des composantes puissent effectuer des travaux sur les informations financières des composantes aux fins de l'audit du groupe et qu'ils assument alors la responsabilité de l'ensemble de leurs constatations, conclusions ou opinions, la responsabilité de l'opinion sur les états financiers du groupe incombe à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à son cabinet.
- A9. Lorsque l'opinion sur les états financiers du groupe est modifiée parce que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'est trouvée dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations financières d'une ou de plusieurs composantes, le paragraphe exposant le fondement de l'opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe indique les raisons de cette impossibilité sans faire mention des auditeurs des composantes, à moins que leur mention soit nécessaire pour expliquer adéquatement la situation¹⁵.

¹⁴ Norme ISA 315, paragraphes 27 à 29.

¹⁵ Norme ISA 705, paragraphe 20.

Acceptation et maintien de la mission

Acquisition d'une compréhension à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission (Réf. : par. 12)

- A10. Dans le cas d'une nouvelle mission, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements grâce à :
- des informations fournies par la direction du groupe;
 - des communications avec la direction du groupe;
 - s'il y a lieu, des communications avec l'équipe précédemment affectée à l'audit du groupe, la direction des composantes ou les auditeurs des composantes.
- A11. La compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur :
- la structure du groupe, tant juridique qu'organisationnelle (c'est-à-dire l'organisation du système d'information financière du groupe);
 - les activités des composantes qui sont importantes par rapport au groupe, y compris le secteur d'activité et les environnements réglementaires, économiques et politiques dans lesquels ces activités sont menées;
 - le recours à des sociétés de services, y compris les centres de services partagés;
 - la description des contrôles à l'échelle du groupe;
 - la complexité du processus de consolidation;
 - la possibilité que des auditeurs qui ne sont pas du même cabinet ou réseau que l'associé responsable de l'audit du groupe effectuent des travaux sur les informations financières de composantes et les raisons pour lesquelles la direction du groupe a nommé plus d'un auditeur;
 - la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe :
 - o d'avoir un accès illimité aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe ainsi qu'aux responsables de la gouvernance, à la direction, aux informations et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter),
 - o d'effectuer les travaux nécessaires sur les informations financières des composantes.
- A12. Dans le cas d'un audit récurrent, des changements importants peuvent influencer sur la capacité de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, par exemple :
- des changements dans la structure du groupe (tels que acquisitions, cessions, réorganisations, changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe);

- des changements dans les activités des composantes qui sont importants par rapport au groupe;
- des changements parmi les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe ou les principaux dirigeants des composantes importantes;
- des préoccupations de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et à la compétence de la direction du groupe ou d'une composante;
- des changements dans les contrôles à l'échelle du groupe;
- des changements dans le référentiel d'information financière applicable.

Possibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13)

- A13. Un groupe peut être constitué uniquement de composantes qui ne sont pas considérées comme des composantes importantes. En pareil cas, l'associé responsable de l'audit du groupe peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe si l'équipe affectée à l'audit du groupe est à même :
- a) d'effectuer des travaux sur les informations financières de certaines de ces composantes; et
 - b) d'intervenir dans les travaux effectués par les auditeurs de certaines composantes sur les informations financières d'autres composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Accès à l'information (Réf. : par. 13)

- A14. Il peut arriver que l'équipe affectée à l'audit du groupe voit son accès à l'information faire l'objet d'une limitation en raison de circonstances sur lesquelles la direction du groupe n'a aucune prise, par exemple des lois sur la confidentialité et sur la protection des renseignements personnels ou le refus de l'auditeur d'une composante de donner à l'équipe affectée à l'audit du groupe accès à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter. L'accès à l'information peut aussi être limité par la direction du groupe.
- A15. Il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe parvienne à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés malgré une limitation de son accès à l'information. Cependant, cela est d'autant moins probable que l'importance de la composante est grande. Par exemple, il est possible que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'ait pas accès aux responsables de la gouvernance, à la direction ou à l'auditeur (y compris à la documentation pertinente qu'elle demande à consulter) d'une composante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence. S'il ne s'agit pas d'une composante importante et que l'équipe affectée à l'audit du groupe dispose d'un jeu complet d'états financiers de la composante, y compris le rapport de l'auditeur sur ces états, et a accès aux informations sur la composante que possède la direction du groupe, elle peut alors conclure que ces informations constituent des éléments probants suffisants et appropriés concernant la composante. Par contre, s'il s'agit d'une composante importante, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne pourra pas satisfaire aux exigences de la présente norme ISA qui s'appliquent dans de telles circonstances. Ainsi, elle ne pourra pas

- intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante comme l'exigent les paragraphes 30 et 31. Elle ne sera donc pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la composante. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont examinées à la lumière de la norme ISA 705.
- A16. Si la direction du groupe limite l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe ou de l'auditeur d'une composante à l'information d'une composante importante, l'équipe ne pourra pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A17. Bien que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés si la limitation concerne une composante qui n'est pas considérée comme une composante importante, la raison de cette limitation peut affecter l'opinion sur les états financiers du groupe. Par exemple, la fiabilité des déclarations de la direction du groupe et de ses réponses aux demandes d'informations de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'en trouver compromise.
- A18. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de démissionner. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une durée déterminée et il ne peut démissionner avant la fin de cette durée. De plus, dans le secteur public, il se peut que l'auditeur n'ait pas la possibilité de refuser une mission ou de démissionner, en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'ordre public. La présente norme ISA s'applique quand même à l'audit du groupe dans ces circonstances. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont examinées à la lumière de la norme ISA 705.
- A19. L'Annexe 1 comporte un exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur une composante importante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, dans un cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe juge que l'incidence est significative sans toutefois être généralisée.

Termes et conditions de la mission (Réf. : par. 14)

- A20. Le référentiel d'information financière applicable est mentionné dans les termes et conditions de la mission¹⁶, lesquels peuvent également préciser d'autres points relatifs à l'audit du groupe, par exemple :
- que, dans la mesure permise par les textes légaux ou réglementaires, la communication entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes ne devrait faire l'objet d'aucune limitation;

¹⁶ Norme ISA 210, paragraphe 8.

- que les communications importantes entre l'auditeur d'une composante, les responsables de la gouvernance de la composante et sa direction, y compris les communications concernant les déficiences importantes du contrôle interne, devraient être transmises aussi à l'équipe affectée à l'audit du groupe;
- que les communications importantes entre les autorités de réglementation et les composantes concernant les questions d'information financière devraient être transmises à l'équipe affectée à l'audit du groupe;
- que l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait pouvoir, dans la mesure où elle le juge nécessaire :
 - o avoir accès à l'information, aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter),
 - o effectuer des travaux sur les informations financières des composantes ou demander à l'auditeur d'une composante de le faire.

A21. Les limitations imposées :

- à l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe à l'information, aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter), ou
- à l'étendue des travaux à effectuer sur les informations financières des composantes,

après l'acceptation de la mission par l'associé responsable de l'audit du groupe entraînent une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui peut affecter l'opinion sur les états financiers du groupe. Dans des circonstances exceptionnelles, cela peut même aboutir à une démission, lorsque cela est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Stratégie générale d'audit et plan de mission (Réf. : par. 16)

A22. La revue de la stratégie générale et du plan de mission d'audit du groupe par l'associé responsable de l'audit du groupe est un élément important dans l'exercice de sa responsabilité de direction des travaux de cet audit.

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

Éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension (Réf. : par. 17)

A23. La norme ISA 315 contient des indications sur les éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension : des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes ayant une incidence sur l'entité, y compris le référentiel d'information financière applicable; de la nature de l'entité; de ses objectifs et stratégies et des risques d'entreprise connexes; de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité¹⁷. L'Annexe 2 de

¹⁷ Norme ISA 315, paragraphes A17 à A41.

la présente norme ISA contient des indications sur les éléments propres aux groupes, y compris le processus de consolidation.

Instructions transmises aux composantes par la direction du groupe (Réf. : par. 17)

- A24. La direction du groupe transmet habituellement des instructions à ses composantes, afin d'assurer l'uniformité et la comparabilité des informations financières. Ces instructions précisent les exigences à respecter pour les informations financières des composantes à inclure dans les états financiers du groupe et comprennent souvent des manuels de procédures comptables et une liasse de consolidation (parfois appelée «liasse d'informations financières») servant à la collecte des données, qui consiste habituellement en une série de formats standard pour la communication des informations financières qui seront incorporées dans les états financiers du groupe. Cependant, cette liasse ne se présente généralement pas sous la forme d'états financiers complets préparés et présentés conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A25. Les instructions portent habituellement :
- sur les méthodes comptables à utiliser;
 - sur les obligations d'information légales et autres qui s'appliquent aux états financiers du groupe, notamment celles qui concernent :
 - o les secteurs isolables et l'information sectorielle,
 - o les relations et opérations avec des parties liées,
 - o les opérations et les profits latents intra-groupe,
 - o les soldes intra-groupe;
 - l'échéancier à respecter.
- A26. En acquérant une compréhension des instructions, l'équipe affectée à l'audit de groupe peut notamment se demander :
- si les instructions pour la préparation de la liasse d'information financière sont claires et utiles;
 - si les instructions :
 - o décrivent adéquatement les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable,
 - o prévoient la fourniture d'informations suffisantes pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable, par exemple les obligations d'information concernant les relations et opérations avec des parties liées et l'information sectorielle,
 - o permettent de déterminer les ajustements de consolidation à effectuer, par exemple en ce qui concerne les opérations intra-groupe et les profits latents, ainsi que les soldes intra-groupe,
 - o prévoient l'approbation des informations financières par la direction de la composante.

Fraude (Réf. : par. 17)

A27. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que de concevoir et de mettre en oeuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques¹⁸. Voici des exemples d'informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe :

- l'évaluation, par la direction du groupe, des risques que les états financiers du groupe comportent des anomalies significatives résultant d'une fraude;
- les procédures mises en place par la direction du groupe pour identifier les risques de fraude au sein du groupe et pour y répondre, notamment en ce qui concerne les risques de fraude qu'elle a spécifiquement identifiés ou les soldes de comptes, les catégories d'opérations ou les informations à fournir pour lesquels un risque de fraude est probable;
- la probabilité que certaines composantes soient exposées à un risque de fraude;
- la manière dont les responsables de la gouvernance du groupe font un suivi des procédures mises en place par la direction du groupe pour identifier les risques de fraude au sein du groupe et pour y répondre, et des contrôles établis par la direction du groupe pour réduire ces risques;
- les réponses fournies par les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe et l'audit interne (et, si cela est jugé pertinent, la direction des composantes, les auditeurs des composantes et d'autres personnes) lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe leur a demandé s'ils avaient connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant une composante ou le groupe.

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes au sujet des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraude (Réf : par. 17)

A28. Les membres clés de l'équipe de mission sont tenus de s'entretenir des possibilités que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, en insistant tout particulièrement sur les risques résultant de fraudes. Dans un audit de groupe, les auditeurs des composantes peuvent également participer à ces entretiens¹⁹. Des facteurs tels que l'expérience antérieure avec le groupe influent sur les décisions de l'associé responsable de l'audit du groupe concernant les personnes qui participeront à ces entretiens, comment et quand ces entretiens auront lieu et quelle en sera l'étendue.

¹⁸ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 15, et norme ISA 315, paragraphe 10.

A29. Les entretiens fournissent une occasion :

- de mettre en commun les connaissances acquises sur les composantes et leurs environnements, y compris les contrôles à l'échelle du groupe;
- d'échanger des informations sur les risques d'entreprise des composantes ou du groupe;
- d'échanger des idées afin de déterminer où et comment les états financiers de groupe peuvent être susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, comment la direction du groupe et la direction des composantes pourraient produire et dissimuler des informations financières mensongères, et comment les actifs des composantes pourraient être détournés;
- de déterminer, parmi les pratiques suivies par la direction du groupe ou la direction des composantes, celles qui peuvent résulter d'un parti pris ou avoir été conçues dans le but de gérer le résultat et qui sont susceptibles d'aboutir à des informations financières mensongères, par exemple des pratiques en matière de comptabilisation des produits qui ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable;
- de prendre en compte les facteurs externes et internes connus affectant le groupe qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction du groupe, la direction des composantes ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude ou qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction du groupe, à la direction d'une composante ou à d'autres personnes de justifier un acte de fraude;
- de prendre en considération le risque de contournement des contrôles par la direction du groupe ou la direction des composantes;
- de se demander si les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des informations financières des composantes aux fins des états financiers du groupe sont uniformes et comment les différences entre les méthodes comptables sont détectées et rectifiées (lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige);
- de discuter de toute fraude détectée dans une composante ou de tout indice de l'existence d'une fraude dans une composante;
- de se communiquer des informations pouvant indiquer des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires nationaux, par exemple le versement de pots-de-vin ou des pratiques inappropriées en matière de prix de cession interne.

Facteurs de risque (Réf. : par. 18)

A30. L'Annexe 3 donne des exemples de circonstances ou d'événements qui, pris isolément ou collectivement, peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris de risques résultant de fraudes.

Évaluation des risques (Réf. : par. 18)

- A31. Pour réaliser, au niveau du groupe, son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe se fonde sur des informations telles que les suivantes :
- les informations qu'elle a obtenues lors de l'acquisition d'une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, ainsi que du processus de consolidation, y compris les éléments probants qu'elle a obtenus en évaluant la conception et la mise en place des contrôles à l'échelle du groupe et des contrôles relatifs à la consolidation;
 - les informations qu'elle a obtenues des auditeurs des composantes.

Connaissance de l'auditeur de la composante (Réf. : par. 19)

- A32. L'équipe affectée à l'audit du groupe n'a à acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante que si elle prévoit lui demander d'effectuer des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit du groupe. Ainsi, elle n'a pas besoin d'acquérir une connaissance des auditeurs des composantes pour lesquelles elle prévoit simplement mettre en oeuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Procédures utilisées par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante et sources d'éléments probants (Réf. : par. 19)

- A33. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe met en oeuvre pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante sont influencés par des facteurs tels que l'expérience acquise par le passé auprès de cet auditeur ou la connaissance préalable de celui-ci, et la mesure dans laquelle il est soumis aux mêmes politiques et procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe, par exemple :
- dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante ont en commun :
 - o soit les mêmes politiques et procédures pour la réalisation des travaux (par exemple, les méthodes d'audit),
 - o soit les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité,
 - o ou les mêmes politiques et procédures de suivi;
 - en cas de concordance ou de similitude :
 - o des textes légaux et réglementaires ou du système de droit,
 - o des systèmes de surveillance et de discipline professionnelles et d'assurance qualité externe,
 - o des formations professionnelle et continue,
 - o des organisations et des normes professionnelles,
 - o de langue et de culture.

A34. Les facteurs susmentionnés sont en interaction et ne sont pas mutuellement exclusifs. Par exemple, l'étendue des procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe met en oeuvre pour se renseigner sur l'auditeur d'une composante donnée, qui applique systématiquement les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité et de suivi et les mêmes méthodes d'audit qu'elle, ou qui exerce dans le même pays que l'associé responsable de l'audit du groupe, peut être moindre que celle des procédures qu'elle met en oeuvre pour se renseigner sur l'auditeur d'une autre composante, qui n'applique pas systématiquement les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité et de suivi et les mêmes méthodes d'audit qu'elle, ou qui exerce dans un pays étranger. La nature des procédures mises en oeuvre pour l'un et l'autre de ces auditeurs peut également différer.

A35. L'équipe affectée à l'audit du groupe dispose de plusieurs moyens pour se renseigner sur l'auditeur d'une composante. Par exemple, la première fois qu'elle fait intervenir l'auditeur d'une composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- évaluer les résultats du système de suivi du contrôle qualité lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante font partie d'un même cabinet ou réseau qui est soumis et se conforme à des politiques et procédures de suivi communes²⁰;
- visiter l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des points dont il est question aux alinéas 19 a) à c);
- demander à l'auditeur de la composante de confirmer par écrit les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) (l'Annexe 4 donne un exemple de confirmations écrites de l'auditeur d'une composante);
- demander à l'auditeur de la composante de remplir des questionnaires sur les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c);
- s'entretenir au sujet de l'auditeur de la composante avec des collègues membres du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe ou avec un tiers digne de confiance qui connaît l'auditeur de la composante;
- obtenir des confirmations du corps ou des corps professionnels dont l'auditeur de la composante est membre, de l'autorité qui lui a conféré le droit d'exercice, ou d'autres tiers.

Lorsqu'elle fait intervenir de nouveau l'auditeur de la composante au cours des exercices ultérieurs, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'appuyer sur son expérience avec l'auditeur de la composante dans le passé. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de confirmer si des changements concernant les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) sont survenus depuis l'exercice précédent.

²⁰ Comme le prescrit la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1), «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes», paragraphe 54, ou d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses.

A36. Lorsque des organismes de surveillance indépendants ont été créés pour assurer la surveillance de la profession d'auditeur et le suivi de la qualité des audits, une connaissance du cadre réglementaire peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à évaluer l'indépendance et la compétence de l'auditeur de la composante. Cette connaissance peut s'acquérir par des informations obtenues de l'auditeur de la composante ou de l'organisme de surveillance indépendant.

Règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de groupe (Réf. : alinéa 19 a))

A37. Lorsque l'auditeur d'une composante effectue des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit du groupe, il est soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe. Ces règles peuvent différer ou venir en sus de celles auxquelles l'auditeur de la composante est soumis lorsqu'il réalise un audit légal dans son pays. C'est pourquoi l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe de manière à ce qu'il puisse s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe.

Compétence professionnelle de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 19 b))

A38. Pour apprécier la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment déterminer si l'auditeur de la composante :

- connaît suffisamment les normes d'audit et les autres normes qui s'appliquent à l'audit du groupe pour pouvoir s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe;
- possède les compétences particulières (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) nécessaires à la réalisation des travaux portant sur les informations financières de la composante;
- lorsque cela est pertinent, connaît suffisamment le référentiel d'information financière applicable pour pouvoir s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe (les instructions diffusées par la direction du groupe à l'intention des composantes décrivent souvent les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable).

Incidence des renseignements obtenus sur l'auditeur de la composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe (Réf. : par. 20)

A39. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut pallier le manque d'indépendance de l'auditeur d'une composante en intervenant dans les travaux de ce dernier ou en mettant en oeuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires sur les informations financières de la composante.

A40. Son intervention dans les travaux de l'auditeur de la composante ou la mise en oeuvre de procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires sur les informations financières de la composante peuvent toutefois permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe de résoudre des

préoccupations d'importance mineure sur la compétence de l'auditeur de la composante (par exemple en ce qui concerne sa connaissance du secteur d'activité) ou de pallier le fait que l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

- A41. Lorsque les textes légaux ou réglementaires lui interdisent l'accès à des éléments importants de la documentation de l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de pallier cette situation par la préparation d'un memorandum traitant des informations pertinentes.

Caractère significatif (Réf. : par. 21 à 23)

- A42. L'auditeur est tenu²¹ :

- a) lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, de déterminer :
 - i) un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble,
 - ii) le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels, dans les circonstances propres à l'entité, des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification déterminé pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
- b) de déterminer le seuil de signification pour les travaux.

Dans le contexte d'un audit de groupe, des seuils de signification distincts sont établis pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et pour les informations financières des composantes. Le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble est utilisé lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit du groupe.

- A43. Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification d'une composante est fixé plus bas que ce premier seuil. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour les diverses composantes. Il n'est pas nécessaire que le seuil de signification d'une composante corresponde à une fraction donnée du seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Il se peut donc que le cumul des seuils de signification des composantes excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Le seuil de signification d'une composante donnée est utilisé lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit pour cette composante.

²¹ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», paragraphes 10 et 11.

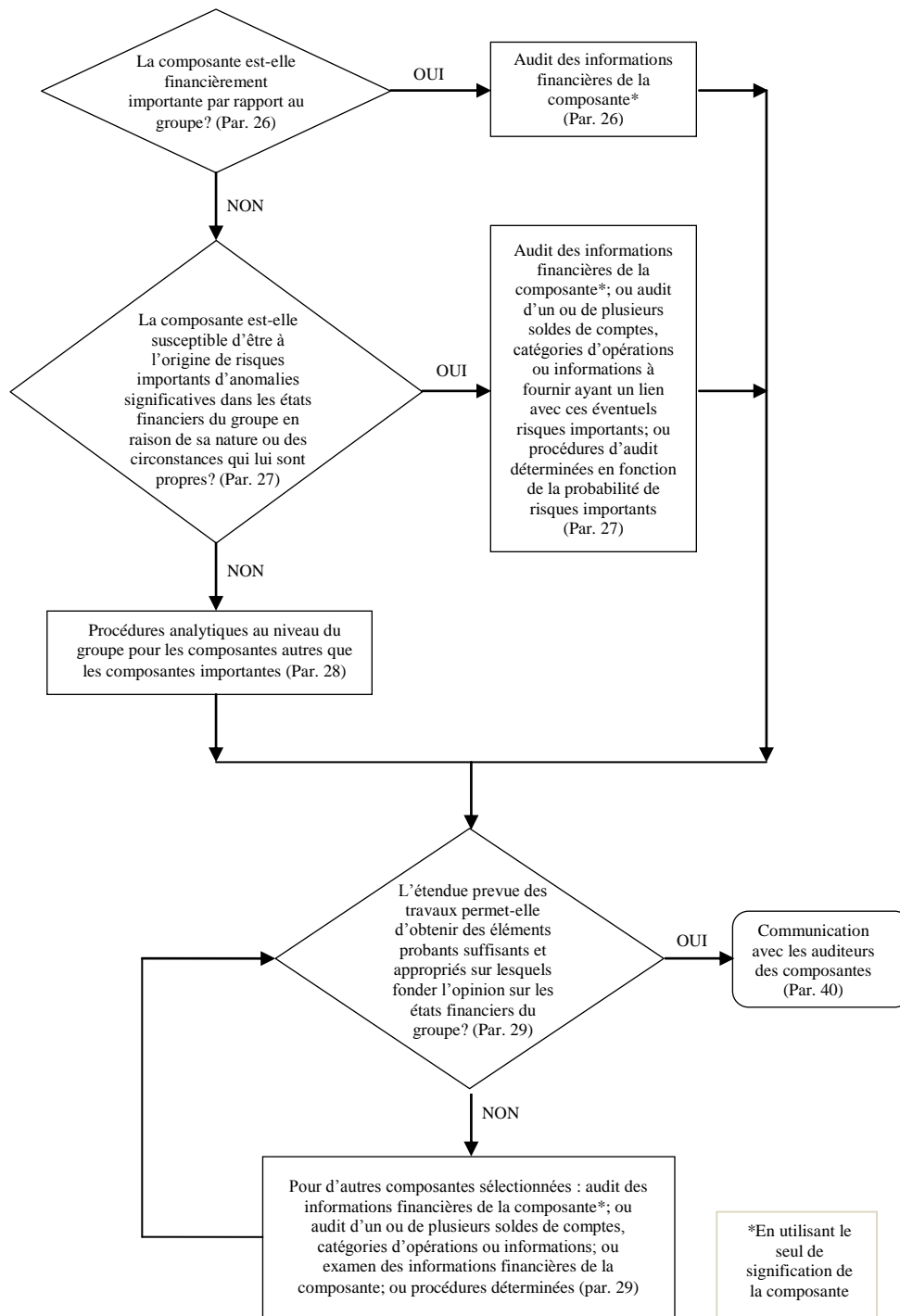
- A44. Les composantes pour lesquelles des seuils de signification sont établis sont celles dont les informations financières feront l'objet d'un audit ou d'un examen aux fins de l'audit du groupe conformément aux paragraphes 26, 27 a) et 29. Le seuil de signification d'une composante sert à l'auditeur de la composante pour déterminer si les anomalies non corrigées qu'il a détectées sont significatives, prises individuellement ou collectivement.
- A45. En plus des seuils de signification des composantes, un seuil est fixé pour la communication des anomalies détectées dans les informations financières des composantes. Les anomalies dont le montant excède ce seuil sont communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe.
- A46. Dans le cas d'un audit des informations financières d'une composante, l'auditeur de la composante (ou l'équipe affectée à l'audit du groupe) détermine le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante. Cela est nécessaire pour ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les informations financières de la composante excède son seuil de signification. En pratique, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut fixer le seuil de signification de la composante à ce montant inférieur. Dans ce cas, l'auditeur de la composante utilise le seuil de signification de la composante pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans les informations financières de la composante et concevoir des procédures d'audit complémentaires en fonction de son évaluation des risques, et pour déterminer si les anomalies détectées sont significatives, prises individuellement ou collectivement.

Réponse à l'évaluation des risques

Détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes (Réf. : par. 26 et 27)

- A47. Les facteurs suivants sont pris en compte par l'équipe affectée à l'audit du groupe lorsqu'elle détermine le type de travaux à effectuer sur les informations financières d'une composante et la nature de son intervention dans les travaux de l'auditeur de la composante :
- a) l'importance de la composante;
 - b) les risques importants, identifiés, d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe;
 - c) son évaluation de la conception des contrôles à l'échelle du groupe et de leur mise en place;
 - d) les renseignements dont elle dispose sur l'auditeur de la composante.

Le diagramme qui suit montre comment l'importance de la composante influe sur la détermination, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, du type de travaux à effectuer sur les informations financières de la composante.



Composantes importantes (Réf. : alinéas 27 b) et c)

- A48. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'une composante donnée est une composante importante parce qu'il est probable qu'elle soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Il se peut alors que l'équipe affectée à l'audit du groupe soit en mesure d'identifier les soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir affectés par la probabilité de risques importants. Le cas échéant, elle peut décider de procéder, ou de faire procéder par l'auditeur de la composante, à un audit des seuls soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir ainsi identifiés. Par exemple, dans le cas décrit au paragraphe A6, les travaux sur les informations financières de la composante peuvent se limiter à un audit des soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir qui concernent ses opérations de change. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe demande à l'auditeur d'une composante de réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir en particulier, elle garde à l'esprit, en communiquant ses exigences (voir le paragraphe 40), que beaucoup de postes des états financiers sont étroitement liés.
- A49. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir des procédures d'audit répondant à la probabilité d'un risque important d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe. Par exemple, en cas de probabilité d'un risque important d'obsolescence des stocks, l'équipe peut mettre en oeuvre, ou demander à l'auditeur de la composante de mettre en oeuvre, des procédures d'audit déterminées portant sur l'évaluation des stocks de la composante qui, sans être une composante importante, détient une grande quantité de stocks potentiellement obsolètes.

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes (Réf. : par. 28 et 29)

- A50. Le regroupement des informations financières des composantes aux fins de l'application des procédures analytiques peut se faire à différents niveaux, selon les circonstances de la mission. Les procédures analytiques ont pour but de corroborer les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe selon lesquelles les informations financières regroupées des composantes qui ne sont pas des composantes importantes ne présentent aucun risque important d'anomalies significatives.
- A51. Des facteurs tels que les suivants peuvent influencer sur les décisions de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant le nombre de composantes à sélectionner en application du paragraphe 29, la sélection même de ces composantes et le type de travaux à effectuer sur les informations financières de chacune des composantes sélectionnées :
- l'étendue des éléments probants que l'équipe s'attend à obtenir relativement aux informations financières des composantes importantes;
 - le fait que la composante ait été créée ou acquise récemment;

- le fait que la composante ait connu ou non des changements importants;
- le fait que les auditeurs internes aient effectué ou non des travaux concernant la composante et, le cas échéant, l'incidence de ces travaux sur l'audit du groupe;
- le fait que les composantes utilisent ou non des systèmes et des processus communs;
- l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'échelle du groupe;
- les fluctuations anormales détectées par la mise en oeuvre de procédures analytiques au niveau du groupe;
- l'importance financière de la composante ou les risques qu'elle présente, par rapport aux autres composantes de la même catégorie;
- le fait qu'un audit de la composante soit exigé ou non en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.

L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la sélection des composantes de cette catégorie peut accroître la probabilité d'identification des anomalies significatives dans les informations financières des composantes. Il est fréquent de faire cycliquement varier la sélection des composantes.

- A52. Il est possible de réaliser un examen des informations financières d'une composante conformément à l'International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400²² ou à l'ISRE 2410²³, en adaptant les dispositions au contexte, dans la mesure nécessaire. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également définir d'autres procédures à mettre en oeuvre en sus des travaux d'examen.
- A53. Comme l'explique le paragraphe A13, un groupe peut n'avoir aucune composante importante. Dans ce cas, c'est la détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes conformément au paragraphe 29 qui pourrait permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. Il est improbable que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne de tels éléments probants suffisants et appropriés si elle (ou l'auditeur d'une composante) ne fait que tester les contrôles à l'échelle du groupe et appliquer des procédures analytiques aux informations financières des composantes.

Intervention dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes (Réf. : par. 30 et 31)

- A54. Les facteurs suivants peuvent influencer sur l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur d'une composante :
- a) l'importance de la composante;

²² ISRE 2400, «Engagements to Review Financial Statements».

²³ ISRE 2410, «Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity».

- b) les risques importants d'anomalies significatives identifiés relativement aux états financiers du groupe;
- c) la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante.

Dans le cas d'une composante importante ou lorsque des risques importants ont été identifiés, l'équipe affectée à l'audit du groupe met en oeuvre les procédures indiquées aux paragraphes 30 et 31. Dans le cas d'une composante qui n'est pas une composante importante, la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de la composante varie selon la mesure dans laquelle ce dernier est connu de l'équipe. Le fait qu'il ne s'agisse pas d'une composante importante devient alors secondaire. Par exemple, même si une composante n'est pas considérée comme une composante importante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut néanmoins décider d'intervenir dans l'évaluation des risques que fait l'auditeur de la composante parce qu'elle a de légers doutes sur la compétence professionnelle de celui-ci (par exemple en ce qui concerne sa connaissance du secteur d'activité) ou parce que l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

- A55. En plus de celles décrites aux paragraphes 30, 31 et 42, les interventions dans les travaux de l'auditeur de la composante peuvent notamment prendre l'une ou plusieurs des formes suivantes, selon la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante :
- a) s'entretenir avec la direction ou l'auditeur de la composante pour acquérir une compréhension de la composante et de son environnement;
 - b) revoir la stratégie générale d'audit et le plan de mission de l'auditeur de la composante;
 - c) mettre en oeuvre des procédures pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau de la composante. Ces procédures peuvent être mises en oeuvre avec l'auditeur de la composante ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - d) concevoir et mettre en oeuvre des procédures d'audit complémentaires. Ces procédures peuvent être conçues et mises en oeuvre avec l'auditeur de la composante ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - e) participer à la rencontre de fin de mission et aux autres rencontres clés entre l'auditeur et la direction de la composante;
 - f) revoir d'autres éléments pertinents de la documentation de l'auditeur de la composante.

Processus de consolidation

Ajustements et reclassements de consolidation (Réf. : par. 34)

- A56. Le processus de consolidation peut nécessiter que l'on apporte aux montants communiqués dans les états financiers du groupe certains ajustements qui sont opérés hors des systèmes utilisés habituellement pour traiter les opérations et qui

ne sont pas toujours soumis aux mêmes contrôles que les autres données financières. Pour évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements de consolidation, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- déterminer si les ajustements importants reflètent adéquatement les événements et opérations sous-jacents;
- déterminer si les ajustements importants ont été correctement calculés et traités, et s'ils ont été autorisés par la direction du groupe et, s'il y a lieu, par la direction de la composante;
- déterminer si les ajustements importants sont étayés par des documents justificatifs suffisants et appropriés;
- vérifier le rapprochement et l'élimination des opérations et des profits latents intra-groupe ainsi que des soldes intra-groupe.

Communication avec les auditeurs des composantes (Réf. : par. 40 et 41)

- A57. En l'absence de communication bilatérale efficace avec les auditeurs des composantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe risque de ne pas pouvoir obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. Une communication claire et en temps opportun des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe constitue la base d'une communication bilatérale efficace entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante.
- A58. L'équipe affectée à l'audit du groupe se sert souvent d'une lettre d'instructions pour communiquer ses exigences. L'Annexe 5 fournit des indications sur les éléments obligatoires et facultatifs du contenu d'une telle lettre. Quant à l'auditeur de la composante, sa communication avec l'équipe affectée à l'audit du groupe prend souvent la forme d'un mémorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. Cependant, la communication entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante ne se fait pas nécessairement toujours par écrit. Ainsi, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se rendre auprès de l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des risques importants identifiés ou pour revoir les éléments pertinents de sa documentation. Les exigences en matière de documentation contenues dans la présente norme et dans d'autres normes ISA s'appliquent même en l'absence de communication écrite.
- A59. La collaboration entre l'auditeur de la composante et l'équipe affectée à l'audit du groupe suppose, par exemple, que l'auditeur de la composante mette à la disposition de l'équipe les éléments pertinents de sa documentation d'audit, dans la mesure où les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent pas.
- A60. Lorsque l'auditeur d'une composante est également membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'objectif qu'a cette dernière de communiquer clairement avec l'auditeur de la composante peut souvent être atteint par d'autres moyens qu'une communication écrite. Par exemple :
- l'accès de l'auditeur de la composante à la stratégie générale d'audit et au plan de mission peut être suffisant pour qu'il reçoive communication des exigences

de l'équipe affectée à l'audit du groupe en ce qui concerne les points mentionnés au paragraphe 40;

- une revue de la documentation de l'auditeur de la composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être suffisante pour que celle-ci reçoive communication des questions mentionnées au paragraphe 41, qui sont à prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Revue de la documentation de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 42 b))

A61. Les éléments de la documentation de l'auditeur de la composante qui présentent un intérêt pour l'audit du groupe peuvent varier selon les circonstances. Souvent, l'accent est mis sur la documentation d'audit qui est pertinente par rapport aux risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Le fait que la documentation de l'auditeur de la composante ait été soumise aux procédures de revue de son cabinet peut influencer sur l'étendue de la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 44 et 45)

A62. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut qu'elle n'a pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe, elle peut demander à l'auditeur de la composante de mettre en oeuvre des procédures supplémentaires. Si cela présente trop de difficultés, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut appliquer ses propres procédures aux informations financières de la composante.

A63. L'évaluation par l'associé responsable de l'audit du groupe de l'effet cumulé des anomalies (tant celles relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe que celles signalées par les auditeurs des composantes) lui permet de déterminer si les états financiers de groupe, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe

Communication avec la direction du groupe (Réf. : par. 46 à 48)

A64. La norme ISA 240 contient des exigences et des indications sur la communication des fraudes à la direction et, dans le cas où la direction peut être impliquée dans la fraude, aux responsables de la gouvernance²⁴.

A65. Il se peut que la direction du groupe doive tenir confidentielles certaines informations significatives de nature sensible. Voici des exemples d'éléments qui peuvent être importants par rapport aux états financiers d'une composante mais dont la direction de la composante peut ne pas avoir conscience :

- poursuites potentielles;
- intention de se départir d'actifs opérationnels importants;
- événements postérieurs à la date de clôture;

²⁴ Norme ISA 240, paragraphes 40 à 42.

- accords juridiques importants.

Communication avec les responsables de la gouvernance du groupe (Réf. : par. 49)

A66. Les points que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux responsables de la gouvernance du groupe peuvent comprendre ceux que les auditeurs des composantes ont portés à son attention et qu'elle juge importants par rapport aux responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance du groupe. La communication avec ces derniers a lieu à différents moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les points indiqués aux alinéas 49 a) et b) peuvent être communiqués après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé les travaux à effectuer sur les informations financières des composantes. Par contre, le point indiqué à l'alinéa 49 c) peut être communiqué à la fin de l'audit et ceux indiqués aux alinéas 49 d) et e) peuvent être communiqués lorsqu'ils se présentent.

Annexe 1

(Réf. : par. A19)

Exemple d'opinion avec réserve dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe

Dans le présent exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une composante importante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence (figurant pour 15 millions de dollars dans le bilan, qui présente un actif total de 60 millions de dollars), du fait qu'elle n'a pas eu accès aux documents comptables, à la direction ou à l'auditeur de la composante.

L'équipe affectée à l'audit du groupe a lu les états financiers audités de la composante pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que le rapport de l'auditeur sur ces états, et a étudié les informations financières que possède la direction du groupe en ce qui concerne la composante.

De l'avis de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'incidence sur les états financiers du groupe de son incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés est significative sans toutefois être généralisée.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés²⁵

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la Société ABC et de ses filiales, qui comprennent le bilan consolidé au

²⁵ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

31 décembre 20X1, et le compte de résultat consolidé, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction²⁶ pour les états financiers consolidés

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers consolidés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers consolidés, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle²⁸ des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité²⁹. Un

²⁶ Le cas échéant, utiliser une autre appellation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²⁷ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

²⁸ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

²⁹ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers

audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la Société ABC dans la Société XYZ, une entreprise associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour 15 millions de dollars dans le bilan consolidé au 31 décembre 20X1, et la quote-part de 1 million de dollars d'ABC dans le résultat net d'XYZ est comptabilisée dans le compte de résultat consolidé pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation d'ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et la quote-part d'ABC dans le résultat net d'XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs d'XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers consolidés donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la Société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

consolidés, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

[Adresse de l'auditeur]

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, une impossibilité d'exprimer une opinion.

Annexe 2

(Réf. : par. A23)

Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension

Les exemples fournis couvrent un large éventail d'éléments, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

Contrôles à l'échelle du groupe

1. Les contrôles à l'échelle du groupe peuvent être constitués d'une combinaison des éléments suivants :
 - réunions courantes entre la direction du groupe et la direction des composantes pour traiter de l'évolution des affaires et pour passer en revue les performances;
 - suivi des activités et des résultats financiers des composantes, ce qui comprend des procédures pour la production périodique de rapports permettant à la direction du groupe de comparer les résultats des composantes aux budgets et de prendre des mesures appropriées;
 - processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus pour l'identification, l'analyse et la gestion des risques d'entreprise, y compris le risque de fraude, pouvant aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers du groupe;
 - suivi, contrôle, rapprochement et élimination des opérations et des profits latents intra-groupe, ainsi que des soldes intragroupe au niveau du groupe;
 - processus pour s'assurer que les informations financières des composantes sont transmises dans un délai approprié et qu'elles sont exactes et exhaustives;
 - système informatique central soumis aux mêmes contrôles informatiques généraux pour tout ou partie du groupe;
 - activités de contrôle intégrées à un système informatique commun à toutes les composantes ou à certaines d'entre elles;
 - suivi des contrôles, ce qui comprend les activités de l'audit interne et les programmes d'autoévaluation;
 - ensemble cohérent de politiques et procédures, y compris un manuel portant sur les procédures d'information financière du groupe;

- programmes à l'échelle du groupe, par exemple des codes de bonne conduite et des programmes de prévention de la fraude;
 - mécanismes de délégation de pouvoirs et de responsabilités à la direction des composantes.
2. La fonction d'audit interne peut être considérée comme faisant partie des contrôles à l'échelle du groupe, notamment lorsqu'elle est centralisée. La norme ISA 610³⁰ traite de l'évaluation de la compétence et de l'objectivité des auditeurs internes par l'équipe affectée à l'audit du groupe lorsqu'elle prévoit utiliser leurs travaux.

Processus de consolidation

3. La compréhension du processus de consolidation acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut porter sur des éléments tels que les suivants :

Questions liées au référentiel d'information financière applicable :

- la mesure dans laquelle la direction des composantes comprend le référentiel d'information financière applicable;
- le processus d'identification et de comptabilisation des composantes conformément au référentiel d'information financière applicable;
- le processus d'identification des secteurs à présenter aux fins de l'information sectorielle conformément au référentiel d'information financière applicable;
- le processus d'identification des relations et opérations avec des parties liées aux fins de l'information à communiquer conformément au référentiel d'information financière applicable;
- les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des états financiers du groupe, les changements de méthode par rapport à l'exercice précédent et les changements résultant de l'introduction de normes nouvelles ou révisées dans le référentiel d'information financière applicable;
- les procédures adoptées pour les composantes ayant une date de clôture différente de celle du groupe.

Questions liées au processus de consolidation :

- le processus utilisé par la direction du groupe pour acquérir une compréhension des méthodes comptables suivies par les composantes et, s'il y a lieu, veiller à ce que des méthodes comptables uniformes soient appliquées pour la préparation des informations financières des composantes aux fins de l'établissement des états financiers du groupe et à ce que les différences dans les méthodes comptables soient identifiées et fassent l'objet d'ajustements lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige. On entend par «méthodes comptables uniformes» les principes, postulats, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptés par le groupe, sur la base du référentiel d'information

³⁰ Norme ISA 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes», paragraphe 9.

financière applicable, et appliqués par les composantes pour rendre compte d'opérations semblables de manière systématique. Normalement, ces méthodes sont décrites dans le manuel de procédures d'information financière et la liasse de consolidation distribués par la direction du groupe;

- le processus utilisé par la direction du groupe pour s'assurer que les composantes produisent, aux fins de la consolidation, des informations financières exhaustives et exactes dans un délai approprié;
- le processus de conversion des informations financières des composantes étrangères dans la monnaie de présentation des états financiers du groupe;
- l'organisation de l'informatique aux fins du processus de consolidation, y compris les étapes manuelles et automatisées du processus et les contrôles manuels et programmés en place à différentes étapes du processus;
- le processus utilisé par la direction du groupe pour obtenir des informations sur les événements postérieurs à la date de clôture.

Questions liées aux ajustements de consolidation :

- le processus d'enregistrement des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et le traitement des écritures de journal correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel chargé de la consolidation;
- les ajustements de consolidation exigés par le référentiel d'information financière applicable;
- la justification économique des événements et des opérations à l'origine des ajustements de consolidation;
- la fréquence, la nature et la taille des opérations conclues entre les composantes;
- les procédures de suivi, de contrôle, de rapprochement et d'élimination des opérations et des profits latents intra-groupe, ainsi que des soldes intra-groupe;
- les étapes suivies pour déterminer la juste valeur des actifs acquis et des passifs pris en charge, les procédures relatives à l'amortissement des écarts d'acquisition («goodwill»), le cas échéant, et aux tests de dépréciation des écarts d'acquisition, conformément au référentiel d'information financière applicable;
- les arrangements conclus avec un majoritaire ou avec des minoritaires au sujet des pertes subies par une composante (par exemple, l'obligation pour les minoritaires d'absorber de telles pertes).

Annexe 3

(Réf. : par. A30)

Exemples de circonstances ou d'événements pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Les exemples fournis couvrent un large éventail d'éléments, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

- Structure de groupe complexe, particulièrement lorsque les acquisitions, les cessions ou les restructurations sont fréquentes.
- Structures de gouvernance, y compris les processus décisionnels, déficientes et non transparentes.
- Contrôles à l'échelle du groupe inexistantes ou inefficaces, y compris une information inadéquate au niveau de la direction du groupe sur le suivi des activités et des résultats des composantes.
- Composantes à l'étranger pouvant être exposées à des facteurs comme les suivants : interventions gouvernementales inhabituelles dans des domaines tels que le commerce et la politique budgétaire; contrôle des mouvements de devises et de dividendes; fluctuation des taux de change.
- Composantes ayant des activités à haut risque, par exemple dans le cas de contrats à long terme ou d'opérations portant sur des instruments financiers innovants ou complexes.
- Incertitudes au sujet des composantes dont les informations financières doivent être incluses dans les états financiers du groupe, selon le référentiel d'information financière applicable, par exemple l'existence ou non d'entités ad hoc ou d'entités sans caractère commercial et la nécessité de les inclure ou non dans le périmètre comptable.
- Relations et opérations inhabituelles avec des parties liées.
- Cas, relevés par le passé, de soldes intra-groupe non équilibrés ou n'ayant pas fait l'objet d'un rapprochement à l'étape de la consolidation.
- Existence d'opérations complexes qui sont comptabilisées par plus d'une composante.
- Composantes appliquant des méthodes comptables qui diffèrent de celles utilisées pour les états financiers du groupe.
- Composantes ayant des dates de clôture différentes, ce qui peut permettre de comptabiliser des opérations au mauvais moment à des fins de manipulation.
- Cas, relevés par le passé, d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets.
- Planification fiscale audacieuse au sein du groupe ou importantes opérations au comptant avec des entités situées dans des paradis fiscaux.

- Changement fréquent des auditeurs chargés d'effectuer l'audit des états financiers des composantes.

Annexe 4

(Réf. : par. A35)

Exemple de confirmations de la part de l'auditeur d'une composante

L'exemple suivant ne se veut pas une lettre type. Les confirmations peuvent varier de l'auditeur d'une composante à l'autre et d'une période à l'autre.

Ces confirmations sont souvent obtenues avant d'entreprendre les travaux portant sur les informations financières de la composante.

[En-tête de lettre de l'auditeur de la composante]

[Date]

À l'associé responsable de l'audit du groupe]

La présente lettre vous est adressée relativement à votre audit des états financiers du groupe de [nom de l'entité mère] pour l'exercice clos le [date], aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers du groupe donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle 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 à [indiquer le référentiel d'information financière applicable].

Nous accusons réception de vos instructions datées du [date] concernant les travaux que vous nous demandez d'effectuer sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date].

Nous vous confirmons ce qui suit :

1. Nous serons en mesure de nous conformer à vos instructions. / Nous vous informons que nous ne pourrions pas nous conformer aux instructions suivantes [préciser] pour les raisons suivantes [préciser].
2. Les instructions sont claires et nous les comprenons. / Nous vous saurions gré de clarifier les instructions suivantes [préciser].
3. Nous collaborerons avec vous et vous donnerons accès aux éléments pertinents de notre documentation d'audit.

Nous prenons acte de ce qui suit :

1. Les informations financières de [nom de la composante] seront incluses dans les états financiers du groupe de [nom de l'entité mère].
2. Il se peut que vous jugiez nécessaire d'intervenir dans les travaux que vous nous avez demandé d'effectuer sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date].
3. Vous avez l'intention d'évaluer nos travaux et, si vous les jugez appropriés, de les utiliser aux fins de l'audit des états financiers du groupe de [nom de l'entité mère].

En ce qui concerne les travaux que nous effectuerons sur les informations financières de [nom de la composante], [préciser la nature de la composante, par exemple filiale entièrement détenue, filiale, coentreprise, entreprise détenue comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût] de [nom de l'entité mère], nous confirmons ce qui suit :

1. Nous avons une compréhension suffisante de [indiquer les règles de déontologie applicables] pour pouvoir nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe, et nous nous y conformerons. En particulier, et en ce qui concerne [nom de l'entité mère] et les autres composantes du groupe, nous sommes indépendants au sens de [indiquer les règles de déontologie applicables] et nous sommes en conformité avec les dispositions applicables de [indiquer les règles] adoptées par [nom de l'autorité de réglementation].
2. Nous avons une compréhension des normes internationales d'audit et de [indiquer les autres normes nationales qui s'appliquent à l'audit des états financiers du groupe] qui est suffisante pour que nous puissions nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe et nous effectuerons nos travaux sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date] conformément à ces normes.
3. Nous possédons les compétences particulières (par exemple, la connaissance du secteur d'activité) nécessaires à l'exécution des travaux portant sur les informations financières de la composante en cause.
4. Nous avons une compréhension de [indiquer le référentiel d'information financière applicable ou le manuel de procédures d'information financière du groupe] qui est suffisante pour que nous puissions nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe.

Nous vous informerons de tout changement concernant les déclarations faites ci-dessus qui pourrait survenir au cours de nos travaux sur les informations financières de [nom de la composante].

[Signature de l'auditeur]

[Date]

[Adresse de l'auditeur]

Annexe 5

(Réf. : par. A58)

Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les éléments qu'il est obligatoire de communiquer à l'auditeur de la composante en application de la présente norme ISA figurent en italique.

Questions liées à la planification des travaux de l'auditeur de la composante :

- *une demande à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il effectuera;*
- l'échéancier pour l'achèvement de l'audit;
- les dates prévues des visites de la part de la direction du groupe et de l'équipe affectée à l'audit du groupe, et des réunions avec la direction de la composante et l'auditeur de la composante;
- une liste des personnes clés à contacter;
- *les travaux à effectuer par l'auditeur de la composante, l'utilisation prévue de ces travaux, et la coordination prévue des travaux au début et au cours de l'audit, y compris l'intervention prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de la composante;*
- *les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance;*
- *dans le cas d'un audit ou d'un examen des informations financières de la composante, le seuil de signification de la composante (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) et le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe;*
- *une liste des parties liées dressée par la direction du groupe, l'identité de toute autre partie liée connue de l'équipe affectée à l'audit du groupe, et une demande à l'auditeur de la composante d'informer l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou l'équipe elle-même n'a pas déjà identifiées;*
- les travaux à effectuer sur les opérations et les profits latents intra-groupe, ainsi que sur les soldes intra-groupe;
- des indications sur d'autres obligations en matière de rapport prévues par la loi, par exemple l'obligation de produire un rapport sur l'assertion de la direction du groupe concernant l'efficacité du contrôle interne;
- des instructions particulières relatives à l'examen des événements postérieurs à la date de clôture dans le cas où il peut y avoir un décalage entre l'achèvement des travaux sur les informations financières des composantes et la conclusion tirée par l'équipe affectée à l'audit du groupe sur les états financiers du groupe.

Questions liées à la réalisation des travaux de l'auditeur de la composante :

- les constatations de l'équipe affectée à l'audit du groupe à la suite des tests des contrôles qu'elle a effectués sur un système de traitement commun à tout ou partie des composantes, et les tests des contrôles à effectuer par l'auditeur de la composante;
- *les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, que ce soit en raison d'une fraude ou*

d'une erreur, qui sont à prendre en compte par l'auditeur de la composante dans la réalisation de ses travaux, et une demande à l'auditeur de la composante de communiquer en temps opportun tout autre risque important d'anomalies significatives identifié pour ce qui regarde les états financiers de groupe et résultant d'une fraude ou d'une erreur concernant la composante, ainsi que ses réponses à ces risques;

- les constatations des auditeurs internes par suite des travaux effectués sur les contrôles mis en place dans les composantes ou sur les contrôles relatifs aux composantes;
- une demande à l'auditeur de la composante de communiquer en temps opportun les éléments probants obtenus à la suite des travaux effectués sur les informations financières de la composante, qui contredisent les éléments probants sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe a initialement fondé son évaluation des risques au niveau du groupe;
- une demande de déclaration écrite quant au fait que la direction de la composante se soit conformée au référentiel d'information financière applicable ou que les différences entre les méthodes comptables appliquées aux informations financières de la composante et celles appliquées aux états financiers du groupe ont été communiquées;
- les éléments que l'auditeur de la composante doit consigner dans son dossier.

Autres informations :

- une demande à l'auditeur de la composante de communiquer les éléments suivants à l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps opportun :
 - o les questions importantes concernant la comptabilité, l'information financière et l'audit, y compris les estimations comptables et les jugements qui s'y rapportent,
 - o les questions relatives à la capacité de la composante de poursuivre son exploitation,
 - o les questions relatives aux procès et aux litiges,
 - o les déficiences importantes du contrôle interne que l'auditeur de la composante a relevées au cours de la réalisation de ses travaux sur les informations financières de la composante, ainsi que les informations qui indiquent l'existence d'une fraude;
- une demande d'aviser le plus tôt possible l'équipe affectée à l'audit du groupe de tout événement important ou inhabituel;
- *une demande de communiquer les éléments énumérés au paragraphe 41 à l'équipe affectée à l'audit du groupe une fois achevés les travaux portant sur les informations financières de la composante.*

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 610**

Utilisation des travaux des auditeurs internes

This International Standard on Auditing (ISA) 610, “Using the Work of Internal Auditors”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 610, “Using the Work of Internal Auditors” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 610, “Using the Work of Internal Auditors.” Numéro ISBN : 978-1-60815-23-6.

Utilisation des travaux des auditeurs internes

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Relation entre la fonction d'audit interne et l'auditeur externe	3-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7
Exigences	
Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs externes	8-10
Utilisation de travaux spécifiques des auditeurs internes	11-12
Documentation	13
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1-A2
Objectifs de la fonction d'audit interne	A3
Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes	A4-A5
Utilisation de travaux spécifiques des auditeurs internes	A6

La Norme internationale d'audit (ISA) 610, «Utilisation des travaux des auditeurs internes», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur externe en ce qui concerne les travaux des auditeurs internes quand l'auditeur externe a déterminé, conformément à la norme ISA 315¹, qu'il est

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphe 23.

- probable que la fonction d'audit interne sera pertinente pour l'audit. (Réf. : par. A1 et A2)
2. La norme ne traite pas des cas où les auditeurs internes fournissent à titre individuel une assistance directe à l'auditeur externe dans le cadre de la mise en oeuvre de ses procédures d'audit.

Relation entre la fonction d'audit interne et l'auditeur externe

3. Les objectifs de la fonction d'audit interne sont définis par la direction et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance. Les objectifs de la fonction d'audit interne et de l'auditeur externe sont différents, mais certains des moyens mis en oeuvre par la fonction d'audit interne et par l'auditeur externe pour atteindre leurs objectifs respectifs peuvent être similaires. (Réf. : par. A3)
4. Quel que soit son degré d'autonomie et d'objectivité, la fonction d'audit interne n'est pas indépendante de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux des auditeurs internes n'atténue en rien cette responsabilité.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a déterminé qu'il est probable que celle-ci sera pertinente pour l'audit, les objectifs de l'auditeur externe sont :
- a) de déterminer s'il convient d'utiliser des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes et dans quelle mesure;
 - b) de déterminer, lorsqu'il utilise des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes, si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit.

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «fonction d'audit interne», une activité d'évaluation conçue ou fournie à titre de service à l'entité. Elle consiste notamment à assurer l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne.
 - b) «auditeurs internes», les personnes qui réalisent les activités de la fonction d'audit interne. Les auditeurs internes peuvent être rattachés à un service d'audit interne ou à une fonction équivalente.

Exigences

Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes

8. L'auditeur externe doit déterminer :
- a) s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront adéquats aux fins de l'audit;

- b) dans l'affirmative, l'incidence prévue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe.
9. Lorsqu'il détermine s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront adéquats aux fins de l'audit, l'auditeur externe doit évaluer :
- a) l'objectivité de la fonction d'audit interne;
 - b) les compétences techniques des auditeurs internes;
 - c) la probabilité que les travaux des auditeurs internes soient effectués avec la diligence professionnelle requise;
 - d) la probabilité que la communication entre les auditeurs internes et l'auditeur externe soit efficace. (Réf. : par. A4)
10. Lorsque l'auditeur externe détermine l'incidence prévue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures qu'il met en oeuvre, il doit prendre en considération :
- a) la nature et l'envergure des travaux spécifiques que les auditeurs internes ont effectués ou qu'ils effectueront;
 - b) son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir;
 - c) le degré de subjectivité avec lequel ont été évalués les éléments probants réunis par les auditeurs internes à l'appui des assertions en question. (Réf. : par. A5)

Utilisation de travaux spécifiques des auditeurs internes

11. Avant d'utiliser des travaux spécifiques des auditeurs internes, le vérificateur externe doit évaluer ces travaux et les soumettre à des procédures d'audit afin d'établir leur caractère adéquat par rapport à ses propres besoins. (Réf. : par. A6)
12. Afin d'établir le caractère adéquat des travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes par rapport à ses propres besoins, l'auditeur externe doit évaluer si :
- a) les travaux ont été effectués par des auditeurs internes disposant de la formation et des compétences techniques adéquates;
 - b) les travaux ont été correctement supervisés, passés en revue et documentés;
 - c) des éléments probants adéquats ont été recueillis afin de permettre aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables;
 - d) les conclusions dégagées sont appropriées dans les circonstances et les rapports établis par les auditeurs internes sont cohérents avec les résultats des travaux;
 - e) les écarts ou les éléments inhabituels relevés par les auditeurs internes ont été résolus de façon appropriée.

Documentation

13. Si l'auditeur externe utilise des travaux spécifiques des auditeurs internes, il doit inclure dans la documentation de l'audit les conclusions dégagées par suite de son évaluation du caractère adéquat des travaux des auditeurs internes, ainsi que les procédures d'audit auxquelles ont été soumis ces travaux, conformément au paragraphe 11².

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1)

- A1. La norme ISA 315³ précise qu'il est probable que la fonction d'audit interne de l'entité sera pertinente pour l'audit si la nature des responsabilités et des activités de la fonction d'audit interne est liée à l'information financière de l'entité et que l'auditeur compte utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en oeuvre ou pour en réduire l'étendue.
- A2. La mise en oeuvre 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 de la fonction d'audit interne pour l'audit. Il se peut aussi que l'auditeur externe décide de ne pas utiliser les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures qu'il met en oeuvre. En pareil cas, l'application des autres dispositions de la présente norme ISA par l'auditeur externe peut ne pas être nécessaire.

Objectifs de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 3)

- A3. Les objectifs de la fonction d'audit interne varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité, ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. La fonction d'audit interne peut impliquer une ou plusieurs des activités suivantes :
- Suivi du contrôle interne. La fonction d'audit interne peut être expressément chargée d'examiner les contrôles, de faire le suivi de leur fonctionnement et de recommander des améliorations à y apporter.
 - Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut être chargée de revoir les moyens employés pour identifier, mesurer, classer et communiquer l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des éléments donnés, notamment en appliquant des tests de détail à des opérations, à des soldes et à des procédures.
 - Revue des activités d'exploitation. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner l'économie, l'efficacité et l'efficacité avec lesquelles sont

² Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

³ Norme ISA 315, paragraphe A101.

gérées les activités d'exploitation de l'entité, y compris ses activités non financières.

- Examen de la conformité aux textes légaux et réglementaires. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner la conformité aux textes légaux et réglementaires et aux autres exigences externes, ainsi qu'aux politiques et directives de la direction et aux autres exigences internes.
- Gestion des risques. La fonction d'audit interne peut aider l'organisation en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion et de contrôle des risques.
- Gouvernance. La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui touche la réalisation des objectifs concernant l'éthique et les valeurs de l'entité, la gestion de la performance et la reddition de comptes, la communication de l'information sur les risques et les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les responsables de la gouvernance, les auditeurs externes et internes et la direction.

Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux des auditeurs internes

Déterminer s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront adéquats aux fins de l'audit (Réf. : par. 9)

- A4. Les facteurs suivants peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de la probabilité que les travaux des auditeurs internes seront adéquats aux fins de l'audit :

Objectivité

- le statut de la fonction d'audit interne au sein de l'entité et son incidence sur la capacité des auditeurs internes d'être objectifs;
- la fonction d'audit interne relève ou non des responsables de la gouvernance ou d'un dirigeant ayant l'autorité appropriée et les auditeurs internes ont directement accès ou non aux responsables de la gouvernance;
- les auditeurs internes ont ou non des responsabilités incompatibles;
- les responsables de la gouvernance exercent ou non une surveillance sur les décisions concernant l'embauche du personnel de la fonction d'audit interne;
- la direction ou les responsables de la gouvernance imposent ou non des contraintes ou des restrictions à la fonction d'audit interne;
- la direction applique ou non les recommandations formulées par la fonction d'audit interne et, le cas échéant, dans quelle mesure, ainsi que la façon dont l'application des recommandations est attestée;

Compétences techniques

- les auditeurs internes sont ou non membres de corps professionnels pertinents;
- les auditeurs internes ont ou non la formation technique et les compétences adéquates pour agir à titre d'auditeurs internes;

- des politiques ont été établies ou non pour l'embauche et la formation des auditeurs internes;

Diligence professionnelle

- les activités de la fonction d'audit interne sont ou non planifiées, supervisées, passées en revue et documentées de façon appropriée;
- l'existence de manuels d'audit ou autres documents similaires, de programmes de travail et d'une documentation concernant l'audit interne, et leur caractère adéquat.

Communication

La communication entre l'auditeur externe et les auditeurs internes peut être des plus efficaces lorsque les auditeurs internes sont libres de communiquer ouvertement avec les auditeurs externes et que :

- des réunions ont lieu à intervalles appropriés pendant la période;
- l'auditeur externe est avisé des rapports d'audit interne pertinents et peut les consulter, et il est informé de toutes les questions importantes ayant retenu l'attention des auditeurs internes lorsque ces questions sont susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur externe;
- l'auditeur externe informe les auditeurs internes de toutes les questions importantes qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fonction d'audit interne.

Incidence prévue des travaux des auditeurs internes sur la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures de l'auditeur externe (Réf. : par. 10)

A5. Lorsque les travaux des auditeurs internes seront un facteur dont l'auditeur externe tiendra compte pour déterminer la nature, le calendrier ou l'étendue de ses procédures, il peut être utile qu'il s'entende à l'avance avec les auditeurs internes sur les points suivants :

- le calendrier de ces travaux;
- l'étendue de la couverture de l'audit;
- le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), et le seuil de signification pour les travaux;
- les méthodes envisagées pour la sélection des éléments;
- la documentation des travaux effectués;
- les procédures en matière de revue des travaux et de rapport.

Utilisation de travaux spécifiques des auditeurs internes (Réf. : par. 11)

A6. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit auxquelles sont soumis les travaux spécifiques effectués par les auditeurs internes sont fonction des évaluations que fait le vérificateur externe du risque d'anomalies significatives, de la fonction d'audit interne et des travaux spécifiques des auditeurs internes. De telles procédures d'audit comprennent :

- la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par les auditeurs internes;
- la vérification d'autres éléments similaires;
- l'observation des procédures mises en oeuvre par les auditeurs internes.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 620**

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

This International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 620, «Utilisation par l’auditeur des travaux d’un expert de son choix», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 620, «Utilisation par l’auditeur des travaux d’un expert de son choix» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert.” Numéro ISBN : 978-1-60815-24-3.

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

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Responsabilité de l'auditeur concernant l'opinion d'audit	3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Exigences	
Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix	7
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	8
Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur	9
Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur	10
Accord avec l'expert choisi par l'auditeur	11
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur	12-13
Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur	14-15
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition d'un expert choisi par l'auditeur	A1-A3
Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix	A4-A9
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	A10-A13
Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur	A14-A20
Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur	A21-A22
Accord avec l'expert choisi par l'auditeur	A23-A31
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur	A32-A40

TABLE DES MATIÈRES

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur

Paragraphe

A41-A42

Annexe : Éléments à prendre en considération aux fins de l'accord entre l'auditeur et un expert externe de son choix

La Norme internationale d'audit (ISA) 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne les travaux effectués par une personne physique ou une organisation dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité ou l'audit, lorsque ces travaux sont utilisés pour aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
2. La présente norme ISA ne traite pas :
 - a) des situations où l'équipe de mission comprend un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation, possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, ce dont traite la norme ISA 220¹;
 - b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par 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'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers (un expert choisi par la direction), ce dont traite la norme ISA 500².

Responsabilité de l'auditeur concernant l'opinion d'audit

3. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux d'un expert de son choix n'atténue en rien cette responsabilité. Néanmoins, si l'auditeur qui utilise les travaux d'un tel expert conclut, après s'être conformé à la présente norme ISA, que les travaux de cet expert sont adéquats par rapport à ses besoins, il peut accepter les constatations ou les conclusions de cet expert dans le domaine d'expertise de celui-ci en tant qu'éléments probants appropriés.

¹ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphes A10 et A20 à A22.

² Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphes A34 à A48.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux d'un expert de son choix;
 - b) lorsqu'il utilise les travaux d'un expert de son choix, de déterminer si ceux-ci sont adéquats par rapport à ses besoins.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «expert choisi par l'auditeur» [ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair], 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 afin de l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Il peut s'agir d'un expert interne (soit un associé³ ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur ou d'un autre cabinet membre du réseau) ou d'un expert externe; (Réf. : par. A1 à A3)
 - b) «expertise», des compétences, des connaissances et de l'expérience dans un domaine en particulier;
 - c) «expert choisi par la direction» [ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair], 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'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers.

Exigences

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix

7. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il y a lieu d'utiliser les travaux d'un expert. (Réf. : par. A4 à A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit notamment tenir compte des facteurs suivants : (Réf. : par. A10)
- a) la nature de l'objet des travaux de l'expert;

³ Le cas échéant, les termes «associé» et «cabinet» s'entendent de leurs équivalents dans le secteur public.

- b) les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux de l'expert;
- c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit;
- d) les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert;
- e) le fait que l'expert soit soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet. (Réf. : par. A11 à A13)

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur

9. L'auditeur doit évaluer si l'expert possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport à ses besoins. Dans le cas d'un expert externe, l'évaluation de l'objectivité doit comprendre des demandes d'informations concernant les intérêts ou relations pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert. (Réf. : par. A14 à A20)

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur

10. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour pouvoir : (Réf. : par. A21 et A22)
- a) déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert par rapport à ses besoins;
 - b) évaluer le caractère adéquat de ces travaux par rapport à ses besoins.

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur

11. L'auditeur doit s'entendre avec l'expert de son choix, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Réf. : par. A23 à A26)
- a) la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert; (Réf. : par. A27)
 - b) les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert; (Réf. : par. A28 et A29)
 - c) la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir; (Réf. : par. A30)
 - d) la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité. (Réf. : par. A31)

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur

12. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport à ses besoins, y compris : (Réf. : par. A32)
- a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence avec les autres éléments probants; (Réf. : par. A33 et A34)
 - b) si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes dans les circonstances; (Réf. : par. A35 à A37)

- c) si les travaux de l'expert nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Réf. : par. A38 et A39)
13. Si l'auditeur détermine que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins, il doit : (Réf. : par. A40)
- a) ou bien s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires devant être réalisés par celui-ci;
- b) ou bien mettre en oeuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées par rapport aux circonstances.

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur

14. L'auditeur ne doit pas faire mention des travaux d'un expert dans un rapport d'auditeur où il exprime une opinion non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Lorsque c'est le cas, il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne son opinion. (Réf. : par. A41)
15. Si, dans son rapport d'auditeur, l'auditeur fait mention des travaux d'un expert parce qu'une telle mention est utile pour comprendre une opinion modifiée, il doit préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne cette opinion. (Réf. : par. A42)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'un expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 6 a))

- A1. Une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit peut comprendre une expertise liée :
- à l'évaluation d'instruments financiers complexes, de terrains et de bâtiments, d'installations de production, de bijoux, d'oeuvres d'art, d'antiquités, d'actifs incorporels, d'actifs acquis et de passifs pris en charge lors d'un regroupement d'entreprises ainsi que d'actifs qui pourraient avoir subi une dépréciation;
 - aux calculs actuariels de passifs liés à des contrats d'assurance ou à des régimes d'avantages sociaux;
 - à l'estimation de réserves de pétrole et de gaz;
 - à l'évaluation de passifs environnementaux ainsi que de coûts de dépollution;
 - à l'interprétation de contrats et de textes légaux ou réglementaires;
 - à l'analyse de situations fiscales complexes ou inhabituelles.
- A2. Bien souvent, il est facile de distinguer l'expertise en comptabilité ou en audit de l'expertise dans un autre domaine, même lorsqu'il s'agit d'une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit. Par exemple, il est souvent facile de faire une distinction entre une personne possédant une expertise dans l'application de méthodes de comptabilisation des impôts différés et une personne qui est un expert en droit fiscal. La première n'est pas un expert aux fins de la présente norme ISA, car son expertise relève de la comptabilité, tandis que la

seconde est un expert aux fins de la présente norme ISA, car son expertise relève du droit. On peut également faire des distinctions semblables dans d'autres domaines, par exemple entre une expertise en matière de méthodes de comptabilisation des instruments financiers et une expertise en matière d'élaboration de modèles complexes aux fins de l'évaluation des instruments financiers. Dans certains cas, toutefois, en particulier lorsqu'il s'agit d'un nouveau domaine d'expertise en comptabilité ou en audit, l'auditeur devra exercer son jugement professionnel pour déterminer si l'expertise a rapport à des domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit ou à un autre domaine. Dans l'exercice de son jugement, l'auditeur pourra s'appuyer sur les règles et normes professionnelles concernant la formation et les compétences requises des comptables et des auditeurs⁴.

- A3. Il est nécessaire de faire preuve de jugement lors de la prise en considération de l'incidence éventuelle, sur la mise en oeuvre des exigences de la présente norme ISA, du fait que l'expert est ou bien une personne physique ou bien une organisation. Par exemple, lors de son évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, il peut arriver que l'auditeur tienne compte du fait que l'expert est une organisation dont il a déjà retenu les services, même s'il n'a jamais traité avec la personne physique affectée par l'organisation à la mission en cause. À l'inverse, il se peut aussi que l'auditeur connaisse bien les travaux d'un expert en particulier, mais non l'organisation au service de laquelle il est entré. Dans les deux cas, les qualités personnelles de la personne physique ainsi que les méthodes et systèmes de gestion de l'organisation (comme ses systèmes de contrôle qualité) peuvent revêtir de l'importance aux fins de l'évaluation de l'auditeur.

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix
(Réf. : par. 7)

- A4. L'auditeur peut juger nécessaire de faire appel à un expert pour l'assister dans ses travaux en ce qui concerne l'un ou plusieurs des aspects suivants :
- l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives;
 - la définition et la mise en oeuvre de réponses globales à l'évaluation des risques au niveau des états financiers;
 - la conception et la mise en oeuvre de procédures d'audit complémentaires pour répondre à l'évaluation des risques au niveau des assertions, soit des tests des contrôles ou des procédures de corroboration;
 - l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus aux fins de la formation d'une opinion sur les états financiers.

⁴ Par exemple, il peut être utile de consulter l'International Education Standard portant sur les exigences en matière de compétence pour les professionnels de l'audit (IES 8).

- A5. Les risques d'anomalies significatives peuvent augmenter lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité est requise par la direction aux fins de la préparation des états financiers : en effet, cela peut par exemple indiquer un certain degré de complexité, ou encore indiquer que la direction ne possède peut-être pas de connaissances dans le domaine d'expertise. Si la direction ne possède pas l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers, il peut être fait appel à un expert choisi par la direction lors de la prise en considération de ces risques. Des contrôles pertinents, y compris des contrôles liés au travail d'un expert choisi par la direction, le cas échéant, peuvent également réduire les risques d'anomalies significatives.
- A6. Si la préparation des états financiers implique l'utilisation d'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, il se peut que l'auditeur, qui est compétent en comptabilité et en audit, ne possède pas l'expertise nécessaire pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de l'équipe, possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit⁵. En outre, l'auditeur est tenu de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission⁶. La décision de l'auditeur quant à l'utilisation ou non des travaux d'un expert de son choix et, le cas échéant, la détermination du moment et de l'étendue de cette utilisation, l'aident à satisfaire à ces exigences. À mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur pourrait avoir à reconsidérer des décisions antérieures au sujet de l'utilisation des travaux de l'expert.
- A7. L'auditeur qui n'est pas un expert dans un domaine pertinent autre que la comptabilité ou l'audit peut néanmoins réussir à acquérir une compréhension suffisante de ce domaine pour réaliser l'audit sans faire appel à un expert. Cette compréhension peut notamment être acquise :
- en réalisant des audits auprès d'entités pour lesquelles cette expertise particulière est nécessaire à la préparation de leurs états financiers;
 - en suivant des cours théoriques ou des séances de perfectionnement professionnel dans le domaine. Il peut s'agir de cours structurés ou d'entretiens avec des personnes possédant une expertise dans le domaine pertinent qui permettront à l'auditeur d'améliorer sa capacité de compréhension des questions ayant trait à ce domaine. De tels entretiens se distinguent des consultations auprès d'un expert choisi par l'auditeur qui portent sur un ensemble précis de circonstances propres à la mission et dans le cadre desquelles l'expert est informé de tous les faits pertinents pouvant lui permettre de donner un avis éclairé sur les questions en cause⁷;
 - en s'entretenant avec des auditeurs qui ont déjà réalisé des missions similaires.

⁵ Norme ISA 220, paragraphe 14.

⁶ Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers», alinéa 8 e).

⁷ Norme ISA 220, paragraphe A21.

- A8. Dans d'autres cas, cependant, l'auditeur peut déterminer qu'il est nécessaire, ou souhaitable, de recourir à un expert de son choix afin de faciliter l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Les facteurs à prendre en considération dans la prise d'une telle décision peuvent comprendre, entre autres :
- si la direction a eu recours à un expert de son choix pour la préparation des états financiers (voir le paragraphe A9);
 - la nature et l'importance des questions liées au domaine d'expertise, y compris leur complexité;
 - les risques d'anomalies significatives associés à ces questions;
 - la nature prévue des procédures visant à répondre aux risques identifiés, y compris les connaissances et l'expérience de l'auditeur concernant les travaux d'experts relatifs à ces questions, ainsi que la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.
- A9. Lorsque la direction a eu recours à un expert pour la préparation des états financiers, la décision de l'auditeur d'avoir recours ou non à un expert de son choix peut également être influencée par les facteurs suivants :
- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;
 - le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires;
 - l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert qu'elle a choisi;
 - la compétence et les capacités de l'expert choisi par la direction;
 - le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles;
 - les contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction.

La norme ISA 500⁸ contient des exigences et des indications concernant l'incidence de la compétence, des capacités et de l'objectivité des experts choisis par la direction sur la fiabilité des éléments probants.

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit (Réf. : par. 8)

- A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Par exemple, les facteurs suivants pourraient donner à penser qu'il est nécessaire de mettre en oeuvre des procédures différentes ou plus poussées :
- les travaux de l'expert choisi par l'auditeur se rapportent à des questions importantes qui impliquent des jugements subjectifs et complexes;

⁸ Norme ISA 500, paragraphe 8.

- l'auditeur n'a pas utilisé les travaux de cet expert antérieurement et il n'a aucune idée de sa compétence, de ses capacités ni de son objectivité;
- l'expert choisi par l'auditeur met en oeuvre des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour donner un avis sur une question en particulier;
- l'expert choisi par l'auditeur étant un expert externe, il n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (Réf. : alinéa 8 e))

- A11. L'expert interne choisi par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur et, de ce fait, être soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de ce cabinet, conformément à la norme ISQC 1⁹ ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses¹⁰. Par ailleurs, cet expert interne peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, d'un autre cabinet membre du réseau, qui peut appliquer les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité que le cabinet de l'auditeur.
- A12. Selon la norme ISQC 1¹¹, l'expert externe choisi par l'auditeur n'est pas membre de l'équipe de mission et il n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité. Dans certains pays, toutefois, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger que l'expert externe choisi par l'auditeur soit considéré comme un membre de l'équipe de mission; dans ce cas, cet expert peut être soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, selon la teneur des textes légaux ou réglementaires.
- A13. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet¹². La mesure dans laquelle les équipes pourront s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en ce qui concerne des questions telles que :
- la compétence et les capacités, compte tenu des programmes de recrutement et de formation;
 - l'objectivité, les experts internes choisis par l'auditeur étant soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance;
 - l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix. Par exemple, les programmes de formation dispensés par le cabinet

⁹ ISQC 1, «Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes», alinéa C12 f).

¹⁰ Norme ISA 220, paragraphe 2.

¹¹ ISQC 1, alinéa 12 f).

¹² Norme ISA 220, paragraphe 4.

peuvent fournir aux experts internes choisis par l'auditeur une compréhension appropriée des liens étroits entre leur expertise et le processus d'audit. Le fait de s'appuyer sur ces programmes de formation et d'autres processus du cabinet, comme les protocoles de délimitation de l'étendue des travaux des experts internes choisis par l'auditeur, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en oeuvre par l'auditeur pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix;

- le respect des exigences légales et réglementaires, compte tenu des processus de suivi;
- l'accord avec l'expert choisi par l'auditeur.

Cet appui n'atténue en rien la responsabilité de l'auditeur de satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 9)

A14. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par l'auditeur sont des facteurs qui ont une incidence importante sur le caractère adéquat ou non des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur. La compétence se rapporte à la nature et au degré d'expertise de l'expert. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert pour exercer cette compétence dans les circonstances de la mission. Les facteurs pouvant influencer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert.

A15. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :

- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert;
- les entretiens avec cet expert;
- les entretiens avec d'autres auditeurs ou avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert;
- la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe;
- les articles publiés ou les livres écrits par cet expert;
- les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (voir les paragraphes A11 à A13).

A16. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur, il y a celui de savoir si les travaux de l'expert sont soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie et d'autres exigences d'un corps professionnel ou d'une association

- sectorielle dont l'expert est membre, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires.
- A17. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :
- la pertinence de la compétence de l'expert par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuaire peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite;
 - la compétence de l'expert concernant les exigences pertinentes en comptabilité et en audit, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en oeuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert à mesure que l'audit progresse.
- A18. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par l'auditeur, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. Des sauvegardes susceptibles d'éliminer ou de réduire ces menaces peuvent être mises en place dans le cadre de structures externes (par exemple la profession de l'expert, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple des politiques et procédures de contrôle qualité). Des sauvegardes peuvent également être mises en place expressément pour la mission d'audit.
- A19. L'évaluation de l'importance des menaces à l'objectivité et de la nécessité de mettre en place des sauvegardes peut dépendre du rôle de l'expert choisi par l'auditeur et de l'importance de ses travaux dans le contexte de l'audit. Dans certaines circonstances, les sauvegardes ne peuvent réduire ces menaces à un niveau acceptable, par exemple si l'expert envisagé par l'auditeur est une personne ayant joué un rôle important dans la préparation de l'information faisant l'objet de l'audit, c'est-à-dire si l'expert choisi par l'auditeur a agi à titre d'expert choisi par la direction.
- A20. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe choisi par l'auditeur, il peut être pertinent :
- a) de s'enquérir auprès de l'entité de toute question d'intérêt ou de toute relation connues entre elle et l'expert qui pourraient avoir une incidence sur l'objectivité de l'expert;
 - b) de s'entretenir avec l'expert au sujet des sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles il est soumis, et d'évaluer si les

sauvegardes sont adéquates pour ramener les menaces à un niveau acceptable. Les intérêts et les relations dont il pourrait être pertinent de s'entretenir avec l'expert comprennent :

- les intérêts financiers;
- les relations d'affaires et les liens personnels;
- la prestation d'autres services par l'expert, et par l'organisation si l'expert externe est une organisation.

Dans certains cas, il pourrait être approprié pour l'auditeur d'obtenir une déclaration écrite de la part de l'expert externe au sujet de tout intérêt dans l'entité ou de toute relation entre lui et l'entité dont il a connaissance.

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 10)

- A21. L'auditeur peut acquérir une compréhension du domaine d'expertise de l'expert qu'il choisit par les moyens décrits au paragraphe A7, ou en s'entretenant avec cet expert.
- A22. Voici certains des aspects du domaine d'expertise de l'expert qui peuvent revêtir de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :
- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit (voir le paragraphe A17);
 - l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires;
 - les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert, et le fait qu'elles soient ou non généralement admises dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière;
 - la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert.

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 11)

- A23. La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par l'auditeur peuvent varier considérablement selon les circonstances, tout comme les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert. Il est donc nécessaire que ces questions fassent l'objet d'un accord entre l'auditeur et l'expert, peu importe que cet expert soit un expert externe ou un expert interne.
- A24. Les facteurs mentionnés au paragraphe 8 peuvent avoir une incidence sur le degré de détail et de formalité de l'accord entre l'auditeur et l'expert, y compris sur la détermination de la pertinence d'établir ou non un accord écrit. Par exemple, la présence des facteurs suivants peut donner à croire qu'il est nécessaire d'établir un accord plus détaillé, ou encore d'établir un accord écrit :
- l'expert aura accès à des informations sensibles ou confidentielles concernant l'entité;

- les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert diffèrent de ceux auxquels on s'attend généralement;
 - des exigences légales ou réglementaires émanant de plusieurs pays s'appliquent;
 - les questions faisant l'objet des travaux de l'expert sont hautement complexes;
 - l'auditeur n'a jamais utilisé antérieurement de travaux réalisés par cet expert;
 - l'ampleur des travaux de l'expert et leur importance dans le contexte de l'audit sont considérables.
- A25. L'accord entre l'auditeur et l'expert prend souvent la forme d'une lettre de mission. L'annexe énumère les éléments que l'auditeur peut envisager d'inclure dans une telle lettre, ou dans toute autre forme d'accord intervenu avec l'expert.
- A26. Si l'accord entre l'auditeur et l'expert n'a pas été établi par écrit, il est possible d'en attester l'existence dans les documents suivants :
- les notes de planification, ou encore les feuilles de travail connexes comme le programme d'audit;
 - les politiques et procédures du cabinet de l'auditeur. Dans le cas d'un expert interne, les politiques et procédures établies auxquelles cet expert est soumis peuvent comprendre des politiques et procédures particulières liées à ses travaux. L'étendue de la documentation à inclure dans le dossier de travail de l'auditeur dépend de la nature de telles politiques et procédures. Par exemple, il se peut qu'aucune documentation ne soit requise dans le dossier de travail de l'auditeur si le cabinet de ce dernier a établi des protocoles détaillés visant les circonstances dans lesquelles les travaux d'un tel expert sont utilisés.

Nature, étendue et objectifs des travaux (Réf. : alinéa 11 a))

- A27. Dans le cadre de l'accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par l'auditeur, il peut souvent être opportun de s'entretenir sur les normes de performance technique ou autres exigences professionnelles ou sectorielles pertinentes auxquelles l'expert se conformera.

Rôles et responsabilités respectifs (Réf. : alinéa 11 b))

- A28. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert de son choix peut inclure ce qui suit :
- si l'auditeur ou l'expert effectuera des tests détaillés sur les données de base;
 - un consentement à ce que l'auditeur s'entretienne des constatations ou conclusions de l'expert avec l'entité ou des tiers, et à ce qu'il fournisse des précisions concernant ces constatations ou conclusions dans le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur, au besoin (voir le paragraphe A42);
 - un engagement à informer l'expert des conclusions de l'auditeur concernant ses travaux.

Dossier de travail

A29. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert de son choix peut également comprendre un accord sur l'accès de chacun aux dossiers de travail de l'autre et sur la conservation de ces dossiers de travail. Lorsque l'expert est un membre de l'équipe de mission, le dossier de travail de cet expert fait partie de la documentation de l'audit. Sous réserve d'un accord stipulant le contraire, le dossier de travail de l'expert externe lui appartient en propre et ne fait pas partie de la documentation de l'audit.

Communication (Réf. : alinéa 11 c))

A30. Une communication bilatérale efficace facilite la coordination adéquate de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de l'expert choisi par l'auditeur avec les autres travaux effectués dans le cadre de l'audit, et permet de modifier de manière appropriée les objectifs de l'expert au cours de l'audit. Par exemple, lorsque les travaux de l'expert sont liés aux conclusions de l'auditeur concernant un risque important, il peut être pertinent de délivrer un rapport écrit en bonne et due forme à la fin des travaux de l'expert, et de présenter des comptes rendus oraux pendant la réalisation des travaux. La désignation d'associés ou de membres du personnel professionnel particuliers pour communiquer avec l'expert et l'existence de procédures de communication entre l'expert et l'entité favorisent une communication efficace en temps opportun, notamment dans les missions de grande envergure.

Confidentialité (Réf. : alinéa 11 d))

A31. Il est nécessaire que l'expert choisi par l'auditeur soit également soumis aux dispositions de confidentialité des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur. Des textes légaux ou réglementaires peuvent imposer des exigences additionnelles. L'entité pourra aussi avoir demandé que des dispositions précises en matière de confidentialité fassent l'objet d'une entente avec les experts externes.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 12)

A32. L'évaluation par l'auditeur de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert de son choix, le niveau des connaissances de l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert, ainsi que la nature des travaux réalisés par cet expert ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins de l'auditeur.

Constatations et conclusions de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 12 a))

A33. Les procédures spécifiques à mettre en œuvre pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins de l'auditeur peuvent notamment comprendre :

- des demandes d'informations auprès de l'expert;
- l'examen du dossier de travail et des rapports de l'expert;

- des procédures de corroboration, comme :
 - o l'observation des travaux de l'expert,
 - o l'examen de données publiées, comme des rapports statistiques émanant de sources de bonne réputation et faisant autorité,
 - o la confirmation de questions pertinentes auprès de tiers,
 - o la mise en oeuvre de procédures analytiques détaillées,
 - o la réexécution de certains calculs;
- les entretiens avec un autre expert possédant une expertise pertinente lorsque, par exemple, les constatations ou conclusions de l'expert choisi par l'auditeur ne concordent pas avec d'autres éléments probants;
- des entretiens avec la direction au sujet du rapport de l'expert.

A34. Les facteurs suivants peuvent notamment être dignes d'attention lors de l'évaluation de la pertinence et du caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert choisi par l'auditeur, que ces constatations ou conclusions soient présentées dans un rapport ou sous une autre forme :

- sont-elles présentées de manière cohérente par rapport aux normes ayant cours dans la profession ou le secteur d'activité de l'expert?
- sont-elles communiquées clairement et comprennent-elles une mention des objectifs convenus avec l'auditeur, de l'étendue des travaux réalisés et des normes appliquées?
- portent-elles sur une période appropriée et les événements postérieurs à la date de clôture, le cas échéant, ont-ils été pris en considération?
- font-elles l'objet de restrictions ou de limitations quant à leur utilisation et, le cas échéant, cette situation a-t-elle des incidences pour l'auditeur?
- sont-elles fondées sur une prise en considération appropriée des erreurs ou des écarts relevés par l'expert?

Hypothèses, méthodes et données de base

Hypothèses et méthodes (Réf. : alinéa 12 b))

A35. Lorsque les travaux de l'expert choisi par l'auditeur consistent à évaluer des hypothèses et des méthodes sous-jacentes (y compris des modèles s'il y a lieu) utilisées par la direction pour établir une estimation comptable, il est probable que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur viseront avant tout à déterminer si l'expert a adéquatement passé en revue ces hypothèses et méthodes. Lorsque les travaux de l'expert consistent à établir pour l'auditeur une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance à des fins de comparaison avec une estimation ponctuelle de la direction, il se peut que les procédures mises en oeuvre par l'auditeur visent avant tout à évaluer les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert.

- A36. La norme ISA 540¹³ traite des hypothèses et des méthodes utilisées par la direction pour établir les estimations comptables, ce qui comprend le recours, dans certains cas, à des modèles hautement spécialisés mis au point par l'entité. Bien que cette norme ait été élaborée en fonction de l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés concernant les hypothèses et méthodes de la direction, elle peut également aider l'auditeur à évaluer les hypothèses et les méthodes de l'expert.
- A37. Lorsque les travaux de l'expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, les facteurs suivants peuvent notamment être pertinents aux fins de l'évaluation par l'auditeur de ces hypothèses et méthodes :
- sont-elles généralement acceptées dans le domaine de l'expert?
 - sont-elles conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable?
 - dépendent-elles de l'utilisation de modèles spécialisés?
 - concordent-elles avec les hypothèses et les méthodes de la direction et, si ce n'est pas le cas, quelle est la raison et quelles sont les incidences des différences?

Données de base utilisées par l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 12 c))

- A38. Lorsque les travaux de l'expert choisi par l'auditeur nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, des procédures comme les suivantes peuvent être utilisées pour tester ces données :
- la vérification de l'origine des données, y compris l'acquisition d'une compréhension des contrôles internes sur les données et, lorsque cela est pertinent, de leur transmission et, s'il y a lieu, la mise en oeuvre de tests portant sur ces contrôles et, le cas échéant, sur la transmission des données à l'expert;
 - la revue des données pour s'assurer de leur exhaustivité et de leur cohérence interne.
- A39. Dans de nombreux cas, l'auditeur peut tester les données de base. Dans d'autres cas cependant, lorsque les données de base utilisées par l'expert sont de nature hautement techniques en ce qui concerne le domaine de l'expert, ce dernier peut tester les données de base. Si l'expert a testé les données de base, une façon appropriée pour l'auditeur d'évaluer la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude des données peut consister à demander des informations à cet expert ou encore à superviser ou à passer en revue les tests exécutés par cet expert.

Travaux inadéquats (Réf. : par. 13)

- A40. Si l'auditeur conclut que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins et qu'il ne peut résoudre le problème en mettant en oeuvre les

¹³ Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphes 8, 13 et 15.

procédures d'audit supplémentaires exigées au paragraphe 13, qui peuvent impliquer la réalisation de travaux complémentaires par l'expert et par l'auditeur, ou encore le recours à un autre expert, interne ou externe, il lui faudra peut-être exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705, étant donné qu'il n'aura pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés¹⁴.

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 14 et 15)

- A41. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger de faire mention des travaux de l'expert, par exemple à des fins de transparence dans le secteur public.
- A42. Il peut être approprié, dans certaines circonstances, de faire mention de l'expert dans un rapport de l'auditeur contenant une opinion modifiée, pour expliquer la nature de la modification. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut avoir à demander la permission de l'expert avant d'ajouter cette mention.

Annexe

(Réf. : par. A25)

Éléments à prendre en considération aux fins de l'accord entre l'auditeur et un expert externe de son choix

La présente annexe donne une liste des éléments que l'auditeur peut envisager d'inclure dans tout accord conclu avec un expert externe de son choix. Cette liste est donnée à titre d'exemple et n'est pas exhaustive; elle ne vise qu'à servir de guide à utiliser dans le cadre de la mise en application des dispositions de la présente norme ISA. Les circonstances de la mission dicteront la nécessité d'inclure ou non des éléments en particulier dans l'accord. La liste peut également être utile pour choisir les éléments à inclure dans un accord avec un expert interne choisi par l'auditeur.

Nature, étendue et objectifs des travaux de l'expert externe choisi par l'auditeur

- La nature et l'étendue des procédures à mettre en oeuvre par l'expert externe.
- Les objectifs des travaux de l'expert externe dans le contexte des considérations de caractère significatif et de risque propres aux questions auxquelles se rapportent les travaux de l'expert externe et, le cas échéant, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable.
- Les normes de performance technique ou autres exigences professionnelles ou sectorielles auxquelles l'expert externe se conformera.
- Les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) que l'expert externe utilisera, ainsi que leur autorité.

¹⁴ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», alinéa 6 b).

- La date visée par les travaux de l'expert ou, le cas échéant, la période sur laquelle porteront les tests de l'expert, ainsi que les exigences relatives aux événements postérieurs à la date de clôture.

Rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert externe de son choix

- Les normes pertinentes en matière d'audit et de comptabilité ainsi que les exigences légales ou réglementaires pertinentes.
- Le consentement de l'expert externe à ce que l'auditeur utilise son rapport aux fins prévues, y compris à ce qu'il en fasse mention ou en communique le contenu à des tiers, par exemple la mention du rapport de l'expert dans le paragraphe expliquant le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur, au besoin, ou la communication de son contenu à la direction ou à un comité d'audit.
- La nature et l'étendue de la revue par l'auditeur des travaux de l'expert externe.
- Qui, de l'auditeur ou de l'expert externe, testera les données de base.
- L'accès de l'expert externe aux documents, aux fichiers et au personnel de l'entité ainsi qu'aux experts dont les services sont retenus par l'entité.
- Les procédures de communication entre l'expert externe et l'entité.
- L'accès de l'auditeur et de l'expert externe au dossier de travail de l'autre.
- La propriété et le contrôle des dossiers de travail au cours de la mission et par la suite, y compris les exigences en matière de conservation des fichiers.
- La responsabilité incombant à l'expert externe de réaliser ses travaux avec compétence et diligence.
- La compétence et les capacités de l'expert externe en ce qui concerne la réalisation des travaux.
- La présomption que l'expert externe utilisera toutes les connaissances qu'il possède et qui sont pertinentes pour l'audit ou, si ce n'est pas le cas, qu'il en informera l'auditeur.
- Toute restriction quant à l'association du nom de l'expert externe au rapport de l'auditeur.
- Tout engagement à informer l'expert externe des conclusions de l'auditeur concernant ses travaux.

Communications et rapports

- Les modes de communication et la fréquence des communications, y compris :
 - o comment les constatations ou conclusions de l'expert externe choisi par l'auditeur seront présentées (par exemple, rapport écrit ou verbal, informations transmises en continu à l'équipe de mission, etc.);
 - o la désignation des personnes au sein de l'équipe de mission qui seront expressément chargées d'assurer la liaison avec l'expert externe choisi par l'auditeur.

- Le délai pour l'achèvement des travaux de l'expert choisi par l'auditeur et pour la communication des constatations ou conclusions à l'auditeur.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler rapidement tout retard éventuel dans la réalisation des travaux, et toute réserve ou limitation quant à ses constatations ou conclusions.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler rapidement les situations où l'entité lui restreint l'accès à ses documents, fichiers et personnel ou aux experts dont elle retient les services.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de communiquer à ce dernier toutes les informations qu'il estime pertinentes pour l'audit, y compris toute évolution de situations déjà communiquées.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler les circonstances susceptibles de constituer des menaces à son objectivité, ainsi que toutes les sauvegardes pertinentes susceptibles d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable.

Confidentialité

- La nécessité pour l'expert choisi par l'auditeur de respecter les exigences de confidentialité, y compris :
 - o les dispositions de confidentialité prévues dans les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur;
 - o les exigences additionnelles pouvant être imposées par des textes légaux ou réglementaires, le cas échéant;
 - o les mesures précises de confidentialité requises par l'entité, le cas échéant.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 700**

Opinion et rapport sur des états financiers

This International Standard on Auditing (ISA) 700, “Forming an Opinion and Reporting on financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 700, “Forming an Opinion and Reporting on financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 700, “Forming an Opinion and Reporting on financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-25-0.

Opinion et rapport sur des états financiers

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectifs	6
Définitions	7-9
Exigences	
Formation de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers	10-15
Forme de l'opinion	16-19
Rapport de l'auditeur	20-45
Informations supplémentaires présentées avec les états financiers	46-47
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité	A1-A3
Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers	A4
Description du référentiel d'information financière applicable	A5-A10
Forme de l'opinion	A11-A12
Rapport de l'auditeur	A13-A44
Informations supplémentaires présentées avec les états financiers	A45-A51
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers	

La Norme internationale d'audit (ISA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de se former une opinion sur les états financiers. Elle traite également de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur délivré à l'issue d'un audit d'états financiers.
2. La norme ISA 705¹ et la norme ISA 706² traitent de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont touchés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée ou lorsqu'il ajoute un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport d'audit.
3. La présente norme ISA est élaborée dans l'optique d'un jeu complet d'états financiers à usage général. La norme ISA 800³ traite des points particuliers à prendre en considération lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805⁴ traite des points particuliers à prendre en considération dans le contexte de l'audit d'un état financier isolé ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier.
4. La présente norme ISA préconise l'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de l'auditeur. L'utilisation d'un tel libellé, lorsque l'audit a été effectué conformément aux normes ISA, est un gage de crédibilité sur le marché mondial, ce libellé permettant d'identifier plus facilement les audits réalisés conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale. Le libellé standard contribue également à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

Date d'entrée en vigueur

5. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

6. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de se former une opinion sur les états financiers à partir d'une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus;
 - b) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui explique en outre le fondement de ladite opinion.

¹ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

² Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant».

³ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières».

⁴ Norme ISA 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières».

Définitions

7. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «états financiers à usage général», des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général;
 - b) «référentiel à usage général», un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.

Le terme «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» désigne un référentiel d'information financière qui, tout en comportant des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer :
 - i) soit reconnaît explicitement ou implicitement que, pour que les états financiers donnent une image fidèle, il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui vont au-delà de celles qui sont expressément exigées par le référentiel,
 - ii) soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire que la direction déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle. De telles dérogations sont censées n'être nécessaires que dans des situations exceptionnelles.
Le terme «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» désigne un référentiel d'information financière qui comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais qui ne reconnaît pas les possibilités définies en i) et en ii) ci-dessus⁵;
 - c) «opinion non modifiée», l'opinion exprimée par l'auditeur lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable⁶.
8. Dans la présente norme ISA, le terme «états financiers» s'entend d'un «jeu complet d'états financiers à usage général, y compris les notes annexes». Les notes annexes comprennent habituellement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.

⁵ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», alinéa 13 a).

⁶ Les paragraphes 35 et 36 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

9. Dans la présente norme ISA, le terme «Normes internationales d'information financière» ou «IFRS» s'entend des Normes internationales d'information financière publiées par l'International Accounting Standards Board, et le terme «Normes comptables internationales du secteur public» ou «IPSAS» s'entend des «Normes comptables internationales du secteur public» publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public.

Exigences

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

10. L'auditeur doit se former une opinion sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, avec le référentiel d'information financière applicable^{7, 8}.
11. Pour se former cette opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. À cette fin, il doit tenir compte :
- a) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 330, sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants réunis⁹;
 - b) de sa conclusion, conformément à la norme ISA 450, sur le caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou collectivement¹⁰;
 - c) des évaluations exigées aux paragraphes 12 à 15.
12. L'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Dans son évaluation, il doit prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction. (Réf. : par. A1 à A3)
13. L'auditeur doit notamment évaluer, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable :
- a) si les états financiers fournissent des informations adéquates sur les principales méthodes comptables retenues et suivies;
 - b) si les méthodes comptables retenues et suivies sont conformes au référentiel d'information financière applicable et appropriées;
 - c) si les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables;

⁷ Norme ISA 200, paragraphe 11.

⁸ Les paragraphes 35 et 36 traitent des libellés à utiliser pour exprimer une telle opinion dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, respectivement.

⁹ Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques», paragraphe 26.

¹⁰ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», paragraphe 11.

- d) si les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et intelligibles;
 - e) si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers; (Réf. : par. A4)
 - f) si la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chacun d'eux, est appropriée.
14. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'évaluation exigée selon les paragraphes 12 et 13 comporte aussi l'obligation de déterminer s'ils donnent une image fidèle. Lorsqu'il évalue si les états financiers donnent une image fidèle, l'auditeur doit :
- a) examiner la présentation d'ensemble des états financiers, leur structure et leur contenu;
 - b) se demander si les états financiers, y compris les notes annexes, représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.
15. L'auditeur doit évaluer si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable. (Réf. : par. A5 à A10)

Forme de l'opinion

16. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il conclut que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
17. Si l'auditeur :
- a) ou bien conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives,
 - b) ou bien n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives,
- il doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705.
18. Si des états financiers préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ne donnent pas une image fidèle, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, selon les exigences du référentiel d'information financière applicable et la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705. (Réf. : par. A11)
19. Lorsque les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer s'ils donnent une image fidèle. Si toutefois, dans des circonstances extrêmement rares,

l'auditeur conclut que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, selon la façon dont le problème est résolu, déterminer s'il lui faut en faire mention dans son rapport et, le cas échéant, comment. (Réf. : par. A12)

Rapport de l'auditeur

20. Le rapport de l'auditeur doit être sous forme écrite. (Réf. : par. A13 et A14)

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé 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. (Réf. : par. A15)

Destinataire

22. Le rapport de l'auditeur doit être adressé au destinataire approprié, selon les circonstances de la mission. (Réf. : par. A16)

Paragraphe d'introduction

23. Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit : (Réf. : par. A17 à A19)

- a) identifier l'entité dont les états financiers ont été soumis à l'audit;
- b) indiquer que ces états financiers ont été audités;
- c) mentionner l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu d'états financiers;
- d) mentionner le résumé des principales méthodes comptables suivies et des autres informations explicatives;
- e) préciser la date ou la période couverte par chaque état compris dans le jeu d'états financiers.

Responsabilité de la direction pour les états financiers

24. Cette section du rapport de l'auditeur décrit les responsabilités des personnes qui, au sein de l'organisation, sont responsables de la préparation des états financiers. Il n'est pas obligatoire que le rapport de l'auditeur fasse expressément mention de la «direction»; la désignation utilisée doit être celle qui convient dans le contexte juridique du pays. Dans certains pays, il se peut qu'il soit approprié de faire plutôt mention des «responsables de la gouvernance».

25. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilité de la direction [ou autre désignation appropriée] pour les états financiers».

26. Le rapport de l'auditeur doit décrire la responsabilité de la direction pour la préparation des états financiers. Cette description doit notamment expliquer que la direction est responsable de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. (Réf. : A20 à A23)

27. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'explication de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans le rapport de l'auditeur doit faire mention de la préparation et de la présentation fidèle^a des états financiers.

Responsabilité de l'auditeur

28. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Responsabilité de l'auditeur».
29. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que la responsabilité de l'auditeur consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de son audit. (Réf. : par. A24)
30. Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit. Le rapport doit aussi mentionner que ces normes requièrent de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie et qu'il planifie et réalise l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. (Réf. : par. A25 et A26)
31. Le rapport de l'auditeur doit donner une description de l'audit en indiquant :
- a) qu'un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers;
 - b) que le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et que, dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurremment à l'audit des états financiers, il doit omettre ce dernier membre de phrase;
 - c) qu'un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.
32. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la description de l'audit donnée dans le rapport de

^a Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

- l'auditeur doit faire mention de «la préparation et la présentation fidèle des états financiers^b».
33. Dans son rapport, l'auditeur doit indiquer s'il estime que les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit.

Opinion de l'auditeur

34. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée «Opinion».
35. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^c [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A27 à A33)
36. Lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable]. (Réf. : par. A27 et A29 à A33)
37. Si le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence dans l'opinion de l'auditeur est autre que les Normes internationales d'information financière publiées par l'International Accounting Standards Board ou les Normes comptables internationales du secteur public publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, l'opinion de l'auditeur doit faire mention du pays (ou autre collectivité territoriale) d'où émane le référentiel utilisé.

Autres obligations de faire rapport

38. Si, dans son rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur satisfait à d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu des normes ISA de délivrer un rapport sur les états financiers, ces autres obligations doivent faire l'objet d'une section distincte dans le rapport, qui doit être précédée du sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires», ou d'un autre sous-titre approprié à son contenu. (Réf. : par. A34 et A35)
39. Si le rapport de l'auditeur comporte une section distincte concernant d'autres obligations en matière de rapport, les intitulés, les mentions et les explications

^b Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

^c Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

dont il est question dans les paragraphes 23 à 37 doivent être précédés du sous-titre «Rapport sur les états financiers». Le «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» doit suivre le «Rapport sur les états financiers». (Réf. : par. A36)

Signature de l'auditeur

40. Le rapport de l'auditeur doit être signé. (Réf. : par. A37)

Date du rapport de l'auditeur

41. Le rapport de l'auditeur doit porter une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers, dont des éléments qui attestent : (Réf. : par. A38 à A41)

- a) que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés;
- b) que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles assumaient la responsabilité de ces états financiers.

Adresse de l'auditeur

42. Le rapport de l'auditeur doit indiquer le lieu, dans le pays concerné, où l'auditeur exerce son activité.

Rapport de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire

43. Si un texte légal ou réglementaire dans un pays donné oblige l'auditeur à rédiger son rapport en suivant une présentation ou un libellé particuliers, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence aux Normes internationales d'audit que s'il inclut au minimum chacun des éléments suivants : (Réf. : par. A42)

- a) titre;
- b) destinataire approprié, selon les circonstances de la mission;
- c) paragraphe d'introduction identifiant les états financiers audités;
- d) description de la responsabilité de la direction (ou autre désignation appropriée – voir le paragraphe 24) pour la préparation des états financiers;
- e) description de la responsabilité de l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers, ainsi que de l'étendue de l'audit, comprenant :
 - une référence aux Normes internationales d'audit et aux textes légaux ou réglementaires,
 - une description d'un audit réalisé conformément à ces normes;
- f) paragraphe d'opinion contenant l'opinion exprimée sur les états financiers et une référence au référentiel d'information financière applicable ayant servi à la préparation des états financiers (y compris la mention du pays d'où émane le référentiel d'information financière lorsque celui-ci est autre que les Normes internationales d'information financière ou les Normes comptables internationales pour le secteur public – voir le paragraphe 37);
- g) signature de l'auditeur;

- h) date du rapport de l'auditeur;
- i) adresse de l'auditeur.

Rapport de l'auditeur pour les audits réalisés à la fois selon les normes d'audit d'un pays donné et les Normes internationales d'audit

44. Il peut arriver que l'auditeur soit tenu de réaliser un audit selon les normes d'audit d'un pays donné (ci-après appelées «normes nationales d'audit») et qu'il se conforme en outre aux normes ISA lors de la réalisation de l'audit. Si tel est le cas, l'auditeur peut, dans son rapport, faire référence aux Normes internationales d'audit en plus des normes nationales d'audit, mais seulement si les conditions suivantes sont réunies : (Réf. : par. A43 et A44)
- a) il n'y a aucun conflit entre les exigences des normes nationales d'audit et celles des normes ISA qui amènerait l'auditeur i) à se former une opinion différente ou ii) à ne pas inclure un paragraphe d'observations qui, compte tenu des circonstances particulières, est exigé par les normes ISA;
 - b) le rapport de l'auditeur inclut au minimum chacun des éléments énoncés aux alinéas 43 a) à i) lorsque l'auditeur suit la présentation ou le libellé prescrits par les normes nationales d'audit. La référence aux textes légaux ou réglementaires mentionnée à l'alinéa 43 e) doit être interprétée comme une référence aux normes nationales d'audit. Le rapport de l'auditeur doit donc mentionner les normes nationales d'audit.
45. Lorsque le rapport de l'auditeur fait référence à la fois aux normes nationales d'audit et aux Normes internationales d'audit, il doit indiquer le pays d'où émanent les normes nationales d'audit.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. A45 à A51)

46. Si des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable sont présentées avec les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer si elles sont clairement différenciées des états financiers audités. Si elles ne le sont pas, l'auditeur doit demander à la direction d'en modifier le mode de présentation. En cas de refus de la direction, l'auditeur doit expliquer dans son rapport que ces informations supplémentaires n'ont pas été auditées.
47. Les informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui font quand même partie intégrante des états financiers parce qu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers audités en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées, doivent être couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité (Réf. : par. 12)

- A1. La direction porte un certain nombre de jugements concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers.

- A2. La norme ISA 260 traite des aspects qualitatifs des pratiques comptables¹¹. Lorsqu'il prend en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, il se peut que l'auditeur découvre qu'il y a peut-être un parti pris dans les jugements de la direction. L'auditeur peut conclure que l'effet cumulatif d'un manque de neutralité, conjugué à l'incidence des anomalies non corrigées, fait que les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives. Parmi les indices suggérant un manque de neutralité susceptibles d'affecter l'évaluation de l'auditeur lorsqu'il détermine si les états financiers pris dans leur ensemble comportent une ou des anomalies significatives, il y a les suivants :
- la correction sélective des anomalies portées à l'attention de la direction au cours de l'audit (par exemple, correction des anomalies dans les cas où cela a pour effet d'augmenter le résultat présenté, et non-corrrection dans les cas contraires);
 - un parti pris possible de la direction lors de la détermination des estimations comptables.
- A3. La norme ISA 540 traite du parti pris possible de la direction dans l'établissement des estimations comptables¹². L'indice d'un parti pris possible de la direction ne constitue pas une anomalie aux fins de conclure au caractère raisonnable ou non d'une estimation comptable particulière. De tels indices peuvent toutefois avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

Informations fournies concernant l'incidence des opérations et événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers (Réf. : alinéa 13 e))

- A4 Il est courant que des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage général présentent des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité. Dans de telles circonstances, l'auditeur évalue si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.

Description du référentiel d'information financière applicable (Réf. : par. 15)

- A5. Comme l'explique la norme ISA 200, la préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance requiert que soit fournie dans les états financiers une description adéquate du référentiel d'information financière applicable¹³. Cette description est importante parce

¹¹ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», Annexe 2.

¹² Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphe 21.

¹³ Norme ISA 200, paragraphes A2 et A3.

- qu'elle indique aux utilisateurs des états financiers le référentiel sur la base duquel ces états ont été préparés.
- A6. Une description indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable donné n'est appropriée que si les états financiers en respectent toutes les exigences en vigueur au cours de la période couverte par les états financiers.
- A7. Une description du référentiel d'information financière applicable dont le libellé comporte des éléments imprécis ou restrictifs (par exemple, «les états financiers sont pour l'essentiel conformes aux Normes internationales d'information financière») ne constitue pas une description adéquate de ce référentiel, car elle peut être trompeuse pour les utilisateurs des états financiers.

Référence à plus d'un référentiel d'information financière

- A8. Il peut arriver que les états financiers comportent une déclaration indiquant qu'ils ont été préparés conformément à deux référentiels d'information financière (par exemple le référentiel national et les Normes internationales d'information financière). Ce peut être le cas lorsque la direction est tenue, ou a décidé, de préparer les états financiers selon les deux référentiels, auquel cas l'un et l'autre sont des référentiels d'information financière applicables. Une telle déclaration n'est appropriée que si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels. Pour qu'ils soient considérés comme conformes aux deux référentiels, les états financiers doivent être conformes à l'un et l'autre simultanément sans qu'il ne soit nécessaire de procéder à un rapprochement. En pratique, la conformité simultanée est peu probable à moins qu'un pays n'ait adopté l'autre référentiel (par exemple les Normes internationales d'information financière) comme son propre référentiel national ou qu'il n'ait éliminé tous les obstacles empêchant de s'y conformer.
- A9. Les états financiers qui sont préparés conformément à un référentiel d'information financière et qui contiennent une note ou un état supplémentaire faisant le rapprochement des informations présentées avec celles qui auraient été présentées selon un autre référentiel ne sont pas des états financiers préparés conformément à cet autre référentiel. La raison en est que les états financiers ne contiennent pas toutes les informations telles qu'elles sont exigées par cet autre référentiel.
- A10. Les états financiers peuvent toutefois avoir été préparés conformément à un référentiel d'information financière applicable et, de plus, expliquer dans les notes des états financiers la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel (par exemple, des états financiers préparés conformément au référentiel national qui indiquent par ailleurs la mesure dans laquelle ils sont conformes aux Normes internationales d'information financière). Ces explications constituent des informations financières supplémentaires et, comme il est expliqué au paragraphe 47, sont considérées comme faisant partie intégrante des états financiers et, par conséquent, sont couvertes par l'opinion de l'auditeur.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 18 et 19)

- A11. Il peut arriver que les états financiers, bien que préparés conformément aux exigences d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, ne donnent pas une image fidèle. Dans ce cas, il se peut que la direction ait la possibilité de fournir dans les états financiers des informations supplémentaires qui vont au-delà de celles qu'exige le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, de déroger à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle.
- A12. Extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210, il a déterminé que ce référentiel est acceptable¹⁴.

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

- A13. Un rapport écrit peut être délivré sur support papier ou sur support électronique.
- A14. L'annexe fournit des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers, dans lesquels sont intégrés les éléments énoncés aux paragraphes 21 à 42.

Rapport de l'auditeur pour un audit effectué selon les Normes internationales d'audit

Titre (Réf. : par. 21)

- A15. Un titre de rapport indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple «Rapport de l'auditeur indépendant», fait ressortir que celui-ci a satisfait à toutes les règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance et, en conséquence, permet de distinguer le rapport d'un auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

Destinataire (Réf. : par. 22)

- A16. Les textes législatifs ou réglementaires spécifient souvent le destinataire du rapport de l'auditeur dans le pays concerné. Il s'agit normalement du groupe à l'intention duquel le rapport est délivré, souvent les actionnaires ou les responsables de la gouvernance de l'entité dont les états financiers sont audités.

Paragraphe d'introduction (Réf. : par. 23)

- A17. Le paragraphe d'introduction indique par exemple que l'auditeur a effectué l'audit des états financiers joints de l'entité, qui comprennent [indiquer l'intitulé de chaque état financier compris dans le jeu complet d'états financiers exigé par le référentiel d'information financière applicable, et préciser la date ou la période couverte par chaque état financier], ainsi que le résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.
- A18. Lorsque l'auditeur sait que les états financiers audités seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, tel qu'un rapport annuel, il peut envisager, si la forme de présentation adoptée le permet, d'indiquer le numéro des pages du document sur lesquelles les états financiers audités sont présentés. Cela

¹⁴ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

- aide les utilisateurs à identifier les états financiers sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.
- A19. L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états financiers tel qu'il est défini par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, dans le cas de nombreux référentiels à usage général, les états financiers comprennent le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Dans certains pays, il se peut que d'autres informations soient considérées comme faisant partie intégrante des états financiers.

Responsabilité de la direction pour les états financiers (Réf. : par. 26)

- A20. La norme ISA 200 explique le postulat des responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, qui sous-tend la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA¹⁵. La direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance, assument la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle. La direction assume également la responsabilité du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. La description des responsabilités de la direction énoncée dans le rapport de l'auditeur fait état de ces deux responsabilités, car cela aide à expliquer aux utilisateurs le postulat de départ pour la réalisation d'un audit.
- A21. Dans certaines situations, il peut être approprié de la part de l'auditeur d'ajouter un complément à la description de la responsabilité de la direction visée au paragraphe 26 pour faire état de responsabilités additionnelles qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers compte tenu du contexte du pays concerné ou de la nature de l'entité.
- A22. Le paragraphe 26 concorde avec la forme sous laquelle les responsabilités sont définies dans la lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée, selon les exigences de la norme ISA 210¹⁶. La norme ISA 210 offre une certaine latitude en expliquant que, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prescrit des responsabilités en matière d'information financière à l'intention de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, l'auditeur peut déterminer que le texte légal ou réglementaire définit des responsabilités qu'il juge équivalentes à celles énoncées dans la norme ISA 210. Dans le cas où il considère que ces responsabilités sont équivalentes, l'auditeur peut utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire dans la lettre de mission ou l'autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. Ce libellé peut alors être également utilisé dans le rapport de l'auditeur pour décrire les responsabilités de la direction comme l'exige le paragraphe 26. Dans les autres circonstances, y

¹⁵ Norme ISA 200, alinéa 13 j).

¹⁶ Norme ISA 210, sous-alinéas 6 b)i) et ii).

compris lorsque l'auditeur décide de ne pas utiliser le libellé du texte légal ou réglementaire repris dans la lettre de mission, le libellé du paragraphe 26 est utilisé.

- A23. Dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires fixant les responsabilités de la direction peuvent mentionner expressément une responsabilité concernant le caractère adéquat des documents comptables ou du système comptable. Comme les documents et les systèmes font partie intégrante du contrôle interne (défini dans la norme ISA 315¹⁷), ils ne sont pas mentionnés expressément dans les descriptions fournies dans la norme ISA 210 et le paragraphe 26.

Responsabilité de l'auditeur (Réf. : par. 29 et 30)

- A24. Le rapport de l'auditeur indique que la responsabilité de l'auditeur consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de son audit, afin de bien la différencier de la responsabilité de la direction, qui consiste à préparer les états financiers.
- A25. La référence aux normes suivies indique aux utilisateurs du rapport de l'auditeur que l'audit a été réalisé selon des normes établies.
- A26. Conformément à la norme ISA 200, pour pouvoir se déclarer en conformité avec les Normes internationales d'audit dans son rapport, l'auditeur doit s'être conformé aux exigences de la norme ISA 200 et de toutes les autres normes ISA pertinentes pour son audit¹⁸.

Opinion de l'auditeur (Réf. : par. 35 à 37)

Libellé de l'opinion de l'auditeur prescrit par un texte légal ou réglementaire

- A27. La norme ISA 210 explique que, dans certains cas, des textes légaux ou réglementaires prescrivent, pour le rapport de l'auditeur (qui comprend en particulier l'opinion de ce dernier), un libellé dont les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA. La norme ISA 210 exige que l'auditeur évalue alors :
- a) s'il y a un risque que les utilisateurs se méprennent sur l'assurance que procure l'audit des états financiers et, dans l'affirmative,
 - b) s'il est possible de réduire les risques de méprise en fournissant des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur.

Si l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport ne peut réduire les risques de méprise, la norme ISA 210 exige qu'il n'accepte pas la mission d'audit, à moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'y obligent. Dans ce cas, selon la norme ISA 210, puisqu'un audit réalisé conformément à ces textes légaux ou réglementaires n'est pas conforme aux normes ISA, l'auditeur ne

¹⁷ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», alinéa 4 c).

¹⁸ Norme ISA 200, paragraphe 20.

mentionne pas dans son rapport que l'audit a été réalisé conformément aux Normes internationales d'audit¹⁹.

«Donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^d»

A28. Que l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle» ou qu'un libellé différent soit à utiliser dans un pays donné dépend des textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit des états financiers dans le pays, ou des pratiques qui y sont généralement admises. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent un libellé différent, cela ne modifie en rien l'exigence du paragraphe 14 de la présente norme ISA, qui impose à l'auditeur d'évaluer si les états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle donnent une image fidèle.

Description de l'information présentée dans les états financiers

A29. Lorsque les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur exprime une opinion indiquant que les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^e des informations que les états financiers sont censés fournir, c'est-à-dire, dans le cas de bon nombre de référentiels à usage général, la situation financière de l'entité à la date de clôture de la période, ainsi que sa performance financière et ses flux de trésorerie pour la période close à cette date.

Description du référentiel d'information financière applicable et de son incidence possible sur l'opinion de l'auditeur

A30. La mention du référentiel d'information financière applicable, dans l'opinion exprimée par l'auditeur, vise à informer les utilisateurs du rapport de l'auditeur du contexte dans lequel ce dernier a exprimé son opinion; elle n'a pas pour but de limiter l'évaluation exigée au paragraphe 14. L'auditeur identifie le référentiel d'information financière applicable en utilisant un libellé du type de ceux-ci :

«[...] conformément aux Normes internationales d'information financière»;

«[...] conformément aux principes comptables généralement reconnus [du pays X]».

A31. Lorsque le référentiel d'information financière applicable comprend à la fois des normes d'information financière et des exigences légales ou réglementaires, il est identifié au moyen d'un libellé tel que celui-ci : «[...] conformément aux Normes

¹⁹ Norme ISA 210, paragraphe 21.

^d Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

^e Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «present fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

internationales d'information financière et aux exigences de [la Loi sur les sociétés par actions du pays X]». La norme ISA 210 traite des situations où il y a des divergences entre les normes d'information financière et les exigences des textes légaux ou réglementaires²⁰.

- A32. Comme il est mentionné au paragraphe A8, il peut arriver que les états financiers aient été préparés conformément à deux référentiels d'information financière, qui constituent donc l'un et l'autre des référentiels d'information financière applicables. En conséquence, l'auditeur considère chaque référentiel séparément lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, et l'opinion qu'il exprime en application des paragraphes 35 et 36 fait référence aux deux référentiels de la façon suivante :
- a) si les états financiers sont conformes à chacun des deux référentiels pris individuellement, l'auditeur exprime deux opinions : une selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'un des référentiels d'information financière applicables (par exemple le référentiel national), et une autre selon laquelle les états financiers ont été préparés conformément à l'autre référentiel (par exemple les Normes internationales d'information financière). Ces opinions peuvent être présentées séparément ou dans une seule et même phrase (par exemple, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément aux principes comptables généralement reconnus du pays X et aux Normes internationales d'information financière);
 - b) si les états financiers sont conformes à un seul des deux référentiels, l'auditeur peut exprimer une opinion non modifiée indiquant que les états financiers ont été préparés conformément à ce référentiel (par exemple le référentiel national), mais il exprime une opinion modifiée en ce qui a trait à l'autre référentiel (par exemple les Normes internationales d'information financière), conformément à la norme ISA 705.
- A33. Comme il est indiqué au paragraphe A10, les états financiers peuvent comporter une déclaration de conformité au référentiel d'information financière applicable et, en plus, expliquer dans les notes la mesure dans laquelle ils sont conformes à un autre référentiel d'information financière. Comme l'explique le paragraphe A46, ces informations supplémentaires sont couvertes par l'opinion de l'auditeur puisqu'elles ne peuvent être clairement différenciées des états financiers.
- a) Si les explications fournies au sujet de la conformité à l'autre référentiel sont trompeuses, l'auditeur exprime une opinion modifiée conformément à la norme ISA 705.
 - b) Si les explications fournies ne sont pas trompeuses mais que l'auditeur juge qu'elles revêtent une importance telle qu'elles sont essentielles pour permettre aux utilisateurs de comprendre les états financiers, l'auditeur ajoute un

²⁰ Norme ISA 210, paragraphe 18.

paragraphe d'observations en conformité avec la norme ISA 706, pour attirer l'attention sur ces explications.

Autres obligations de faire rapport (Réf. : par. 38 et 39)

- A34. Dans certains pays, l'auditeur peut avoir des obligations additionnelles lui imposant de faire rapport sur d'autres questions, qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe en vertu des normes ISA de délivrer un rapport sur les états financiers. Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains points dont il a pris connaissance au cours de l'audit des états financiers. Il peut aussi lui être demandé de mettre en oeuvre des procédures spécifiées additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des points spécifiques tels que le caractère adéquat des documents comptables. Les normes d'audit d'un pays donné fournissent souvent des indications concernant la responsabilité de l'auditeur de satisfaire à des obligations additionnelles en matière de rapport dans le pays.
- A35. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent exiger de l'auditeur, ou lui permettre, de satisfaire à ces autres obligations en matière de rapport dans son rapport sur les états financiers. Dans d'autres cas, il peut être exigé ou lui être permis d'y satisfaire dans un rapport distinct.
- A36. Ces autres obligations en matière de rapport font l'objet d'une section distincte dans le rapport de l'auditeur afin qu'elles soient clairement distinguées de la responsabilité qui incombe à l'auditeur en vertu des normes ISA de délivrer un rapport sur les états financiers. Lorsqu'il y a lieu, cette section du rapport peut contenir un ou des sous-titres décrivant le contenu du ou des paragraphes ayant trait aux autres obligations en matière de rapport.

Signature de l'auditeur (Réf. : par. 40)

- A37. La signature de l'auditeur est donnée soit au nom du cabinet d'audit, soit en son nom personnel, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné. En plus d'apposer sa signature, dans certains pays, l'auditeur peut être tenu d'indiquer dans son rapport son titre de comptable professionnel ou le fait qu'il est lui-même, ou le cabinet auquel il appartient, selon le cas, autorisé à exercer par les autorités compétentes chargées de la délivrance des permis d'exercice dans le pays en question.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 41)

- A38. La date du rapport de l'auditeur informe les utilisateurs que l'auditeur a tenu compte des incidences des événements et des opérations survenus jusqu'à cette date et connus de lui. La responsabilité de l'auditeur à l'égard des événements et des opérations après la date de son rapport est traitée dans la norme ISA 560²¹.
- A39. Dès lors que l'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers et que la responsabilité de ceux-ci incombe à la direction, l'auditeur n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis avant d'avoir obtenu des éléments probants qui attestent que tous les états compris

²¹ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphes 10 à 17.

- dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.
- A40. Dans certains pays, des textes légaux ou réglementaires identifient les personnes ou les organes (par exemple les administrateurs) qui ont la responsabilité de déterminer que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et définissent le processus d'approbation requis. Lorsque tel est le cas, l'auditeur réunit les éléments probants confirmant cette approbation avant de dater son rapport sur les états financiers. Dans d'autres pays, cependant, le processus d'approbation n'est pas prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Lorsque tel est le cas, les procédures suivies par l'entité pour la préparation et la finalisation de ses états financiers en accord avec ses structures de gestion et de gouvernance sont prises en compte afin d'identifier les personnes ou l'organe qui sont autorisés à conclure que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés. Dans certains pays, il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires précisent à quel moment, au cours du processus d'élaboration des états financiers, l'audit est censé être terminé.
- A41. Certains pays exigent que les états financiers obtiennent l'approbation définitive des actionnaires avant de pouvoir être publiés officiellement, mais cette approbation n'est pas nécessaire pour que l'auditeur puisse conclure qu'il a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés. Dans les normes ISA, la date d'approbation des états financiers correspond à la première date à laquelle les personnes habilitées à le faire déterminent que tous les états compris dans le jeu d'états financiers, y compris les notes annexes, ont été préparés, et déclarent qu'elles en assument la responsabilité.
- Rapport de l'auditeur prescrit par des textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 43)*
- A42. La norme ISA 200 explique qu'il peut être exigé de l'auditeur qu'il se conforme, outre aux normes ISA, à d'autres exigences légales ou réglementaires²². Il se peut alors que l'auditeur soit obligé d'utiliser pour son rapport une présentation ou un libellé différents de ce que prescrit la présente norme ISA. Comme il est expliqué au paragraphe 4, l'utilisation d'un libellé standard pour le rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les normes ISA, est un gage de crédibilité sur le marché mondial, ce libellé permettant d'identifier plus facilement les audits réalisés conformément à des normes reconnues à l'échelle internationale. Lorsque les différences entre les exigences légales ou réglementaires et les normes ISA ne concernent que la présentation et le libellé du rapport de l'auditeur et que, à tout le moins, chacun des éléments énoncés aux alinéas 43 a) à i) est inclus dans ce rapport, celui-ci peut faire référence aux Normes internationales d'audit. Lorsque tel est le cas, l'auditeur est considéré comme ayant satisfait aux exigences des normes ISA, même si la présentation et le libellé utilisés pour son rapport sont prescrits par des exigences légales ou réglementaires en matière de rapport. Lorsque les exigences spécifiques d'un pays donné n'entrent pas en conflit avec

²² Norme ISA 200, paragraphe A55.

les normes ISA, l'adoption de la présentation et du libellé prévus par la présente norme ISA aide les utilisateurs du rapport de l'auditeur à reconnaître plus facilement qu'il porte sur un audit réalisé selon les Normes internationales d'audit. (La norme ISA 210 traite des cas où des textes légaux ou réglementaires prescrivent, aux fins du rapport de l'auditeur, une présentation ou un libellé dont les termes s'écartent considérablement des exigences des normes ISA.)

Rapport de l'auditeur pour les audits réalisés à la fois selon les normes d'audit d'un pays donné et les Normes internationales d'audit (Réf. : par. 44)

- A43. L'auditeur peut indiquer dans son rapport que l'audit a été réalisé selon les Normes internationales d'audit et les normes nationales d'audit lorsque, en plus de s'être conformé aux normes nationales d'audit pertinentes, il s'est conformé à chacune des normes ISA pertinentes pour l'audit²³.
- A44. Une référence simultanée aux Normes internationales d'audit et aux normes nationales d'audit n'est pas appropriée lorsqu'il y a un conflit entre les exigences des normes ISA et celles des normes nationales d'audit qui amènerait l'auditeur à se former une opinion différente ou à ne pas inclure un paragraphe d'observations qui, compte tenu des circonstances particulières, serait exigé par les normes ISA. Par exemple, certaines normes nationales d'audit interdisent à l'auditeur d'ajouter dans son rapport un paragraphe d'observations pour faire ressortir un problème de continuité de l'exploitation, alors que la norme ISA 570 requiert de l'auditeur qu'il ajoute un tel paragraphe dans les mêmes circonstances²⁴. En cas de conflit, le rapport de l'auditeur fait seulement référence aux normes d'audit (soit les Normes internationales d'audit, soit les normes nationales d'audit) selon lesquelles l'auditeur a établi son rapport.

Informations supplémentaires présentées avec les états financiers (Réf. : par. 46 et 47)

- A45. Dans certaines circonstances, l'entité peut être tenue par des textes légaux ou réglementaires ou par des normes, ou peut décider volontairement, de présenter avec les états financiers des informations supplémentaires qui ne sont pas exigées par le référentiel d'information financière applicable. Par exemple, elle peut présenter des informations supplémentaires pour permettre aux utilisateurs de mieux comprendre le référentiel d'information financière applicable ou pour fournir plus d'explications sur des postes particuliers des états financiers. De telles informations sont normalement fournies dans des tableaux complémentaires ou sous forme de notes additionnelles.
- A46. Les informations supplémentaires qui ne peuvent être clairement différenciées des états financiers en raison de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. C'est le cas par exemple lorsque les notes des états financiers fournissent des explications sur la mesure dans laquelle ceux-ci sont conformes à un autre référentiel d'information financière. L'opinion

²³ Norme ISA 200, paragraphe A56.

²⁴ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation», paragraphe 19.

- de l'auditeur couvre aussi les notes ou les tableaux complémentaires auxquels renvoient les états financiers.
- A47. Les informations supplémentaires couvertes par l'opinion de l'auditeur n'ont pas à être identifiées spécifiquement dans le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur, dès lors que la référence aux notes dans la description des états compris dans le jeu d'états financiers suffit à les identifier.
- A48. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires n'exigent pas que les informations supplémentaires soient auditées, et que la direction décide de ne pas demander à l'auditeur de les inclure dans le champ de son audit des états financiers.
- A49. Lorsqu'il évalue si des informations supplémentaires non auditées sont présentées d'une manière qui pourrait conduire à croire qu'elles sont couvertes par son opinion, l'auditeur considère par exemple où ces informations sont présentées en relation avec les états financiers et d'autres informations supplémentaires auditées, et si elles sont clairement identifiées comme «non auditées».
- A50. La direction peut modifier la présentation d'informations supplémentaires non auditées susceptibles de conduire à croire qu'elles sont couvertes par l'opinion de l'auditeur, par exemple :
- en enlevant toute référence aux tableaux complémentaires ou aux notes non audités contenue dans les états financiers, de manière que la démarcation 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 dans les circonstances, au minimum en présentant les notes non auditées à la fin des notes des états financiers requises et en les identifiant clairement comme non auditées. Lorsque des notes non auditées sont mêlées avec des notes auditées, l'utilisateur peut croire à tort qu'elles ont été auditées.
- A51. Le fait que des informations supplémentaires ne sont pas auditées ne dégage pas l'auditeur de sa responsabilité de lire ces informations afin d'y relever les incohérences significatives par rapport aux états financiers audités. Les responsabilités de l'auditeur concernant les informations supplémentaires non auditées concordent avec celles qui sont décrites dans la norme ISA 720²⁵.

Annexe

(Réf. : par. A14)

Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large

²⁵ Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités».

éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes internationales d'information financière).

- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers consolidés préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs (par exemple les Normes internationales d'information financière).

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁶

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction²⁷ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information

²⁶ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

²⁷ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

financière (IFRS)²⁸, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle²⁹ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité³⁰. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

²⁸ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

²⁹ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

³⁰ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

Report relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers requis selon des textes légaux ou réglementaires.**
- **Les états financiers sont des états financiers à usage général préparés par la direction de l'entité conformément au référentiel d'information financière (loi XYZ) du pays X (c'est-à-dire un référentiel d'information financière reposant sur des textes légaux ou réglementaires conçu 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 d'image fidèle).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

*Responsabilité de la direction*³¹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément à la loi XYZ du pays X, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons réalisé notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité³². Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à la loi XYZ du pays X.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

³¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³² Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.»

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit des états financiers consolidés à usage général préparés par la direction de la société mère conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit de groupe reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Outre l'audit des états financiers de groupe, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés³³

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, qui comprennent le bilan consolidé au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat consolidé, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction³⁴ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers consolidés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)³⁵, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers consolidés, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous

³³ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

³⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³⁵ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle³⁶ des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité³⁷. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers consolidés donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

³⁶ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

³⁷ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.*

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 705**

**Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de
l'auditeur indépendant**

This International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 705, «Expression d’une opinion modifiée dans le rapport de l’auditeur indépendant», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 705, «Expression d’une opinion modifiée dans le rapport de l’auditeur indépendant» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report.” Numéro ISBN : 978-1-60815-026-7.

Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	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
Exigences	
Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée	6
Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer	7-15
Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée	16-27
Communication avec les responsables de la gouvernance	28
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Types d'opinions modifiées	A1
Nature des anomalies significatives	A2-A7
Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	A8-A12
Conséquences de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur	A13-A15
Autres considérations liées à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion	A16
Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée	A17-A24
Communication avec les responsables de la gouvernance	A25
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée	

La Norme internationale d'audit (ISA) 705, «Expression d'une opinion modifiée 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de délivrer un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il est amené à se former une opinion conformément à la norme ISA 700¹, il parvient à la conclusion qu'il lui est nécessaire d'exprimer une opinion modifiée sur les états financiers.

Types d'opinions modifiées

2. La présente norme ISA décrit trois types d'opinions modifiées, à savoir l'opinion avec réserve, l'opinion défavorable et la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend des facteurs suivants :
 - a) la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée, à savoir si les états financiers comportent une ou plusieurs anomalies significatives ou, dans le cas où l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, sont susceptibles de comporter une ou plusieurs anomalies significatives;
 - b) le jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles du problème sur les états financiers. (Réf. : par. A1)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est d'exprimer clairement, sur les états financiers, l'opinion modifiée appropriée qui est nécessaire dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - a) lorsqu'il conclut, en s'appuyant sur les éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives;
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives.

¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «généralisées», la caractéristique servant à décrire dans certains contextes les incidences des anomalies sur les états financiers ou, le cas échéant, les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies qui ne sont pas détectées en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Sont considérées comme généralisées les incidences sur les états financiers qui, selon le jugement de l'auditeur, tombent dans l'une ou l'autre des catégories suivantes :
 - i) elles ne sont pas circonscrites à des éléments, à des comptes ou à des postes spécifiques des états financiers,
 - ii) tout en étant ainsi circonscrites, elles affectent ou pourraient affecter une partie substantielle des états financiers,
 - iii) compte tenu des informations fournies, elles affectent de manière fondamentale la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) opinion modifiée, une opinion avec réserve, une opinion défavorable ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion.

Exigences

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

6. L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) lorsqu'il conclut, à la lumière des éléments probants obtenus, que les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives; (Réf. : par. A2 à A7)
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. (Réf. : par. A8 à A12)

Détermination du type d'opinion modifiée à exprimer

Opinion avec réserve

7. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers;
 - b) lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

Opinion défavorable

8. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et généralisées sur 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 d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées.
10. L'auditeur doit indiquer qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion lorsque, dans des circonstances extrêmement rares caractérisées par des incertitudes multiples, et bien qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés au sujet de chacune des incertitudes, il conclut qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur les états financiers en raison de l'interaction possible des incertitudes et de leur éventuelle incidence cumulative sur les états financiers.

Conséquence d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur

11. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation de l'étendue de l'audit et qu'il considère que cette limitation l'obligera 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 dont il est question au paragraphe 11, l'auditeur doit en informer les responsables de la gouvernance, sauf si tous les responsables de la gouvernance participent à la gestion de l'entité², et déterminer s'il lui est possible de mettre en oeuvre des procédures de remplacement afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
13. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit adopter l'une des lignes de conduite suivantes :
- a) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées, il doit exprimer une opinion avec réserve;
 - b) s'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être à la fois significatives et généralisées, de sorte qu'une opinion avec réserve ne conviendrait pas pour communiquer la gravité de la situation, il doit :

² Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

- i) soit démissionner, dans la mesure où cela est faisable en pratique et possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables,
 - ii) soit, s'il n'est pas faisable en pratique ni possible de démissionner avant la délivrance de son rapport, formuler dans celui-ci une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers. (Réf. : par. A13 et A14)
14. Si l'auditeur démissionne dans la situation décrite au sous-alinéa 13 b)i), il doit, avant de démissionner, informer les responsables de la gouvernance de tout problème lié aux anomalies détectées au cours de l'audit qui l'aurait amené à exprimer une opinion modifiée. (Réf. : par. A15)

Autres considérations relatives à une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion

15. Lorsque l'auditeur considère qu'il lui est nécessaire d'exprimer dans son rapport une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, il ne doit pas inclure dans le même rapport une opinion non modifiée, au regard du même référentiel d'information financière applicable, sur un état financier isolé ou sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes spécifiques d'un état financier. L'inclusion, en pareille situation, d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport³ entrerait en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A16)

Forme et contenu du rapport de l'auditeur comportant une opinion modifiée

Paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les états financiers, il doit, outre les éléments particuliers exigés par la norme ISA 700, inclure dans son rapport un paragraphe décrivant le problème à l'origine de la modification. Il doit insérer ce paragraphe immédiatement avant le paragraphe d'opinion et l'intituler «Fondement de l'opinion avec réserve», «Fondement de l'opinion défavorable» ou «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», selon le cas. (Réf. : par. A17)
17. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des montants particuliers contenus dans les états financiers (y compris dans les informations quantitatives fournies dans les notes), l'auditeur doit inclure dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique. S'il n'est pas faisable en pratique de quantifier les incidences financières, il doit en faire mention dans ledit paragraphe. (Réf. : par. A18)

³ La norme ISA 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières», traite des situations où l'auditeur a pour mission d'exprimer une opinion distincte sur un ou plusieurs éléments, comptes ou postes d'un état financier.

18. Si les états financiers comportent une anomalie significative ayant trait à des informations explicatives fournies dans les notes, l'auditeur doit expliquer dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée en quoi ces informations comportent une anomalie.
19. Si les états financiers comportent une anomalie significative résultant de l'omission d'informations à fournir, l'auditeur doit :
 - a) s'entretenir de cette omission avec les responsables de la gouvernance;
 - b) décrire, dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée, la nature des informations omises;
 - c) à moins que les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, y inclure les informations omises pour autant que ce soit faisable en pratique et qu'il ait obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations. (Réf. : par. A19)
20. Si l'auditeur exprime une opinion modifiée par suite de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer les raisons à l'origine de cette impossibilité dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée.
21. Même si l'auditeur exprime une opinion défavorable ou formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser, dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée, les raisons à l'origine de tout autre problème dont il a pris connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée, ainsi que les incidences qui en découlent. (Réf. : par. A20)

Paragraphe d'opinion

22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, le paragraphe d'opinion doit s'intituler «Opinion avec réserve», «Opinion défavorable» ou «Impossibilité d'exprimer une opinion», selon le cas. (Réf. : par. A21, A23 et A24)
23. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, à l'exception des incidences du problème [ou des problèmes] décrit[s] dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve» :
 - a) les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle;
 - b) les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser le libellé adapté «à l'exception des incidences éventuelles du problème [ou des problèmes]...» pour exprimer l'opinion modifiée. (Réf. : par. A22)

24. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion que, à son avis, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans le paragraphe «Fondement de l'opinion défavorable» :
- a) les états financiers ne donnent pas une image fidèle conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle;
 - b) les états financiers n'ont pas été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable, lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité.
25. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit indiquer dans le paragraphe d'opinion :
- a) que, en raison de l'importance du ou des problèmes décrits dans le paragraphe «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion», il n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit et que, par conséquent,
 - b) il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers.

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable

26. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, il doit modifier la description de la responsabilité de l'auditeur de manière à indiquer qu'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit modifiée.

Description de la responsabilité de l'auditeur lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion

27. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion parce qu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier le paragraphe d'introduction de son rapport en indiquant qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers. Il doit également modifier la description de la responsabilité de l'auditeur et la description de l'étendue de l'audit en se limitant au libellé suivant : «Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit réalisé selon les Normes internationales d'audit. Toutefois, en raison du problème décrit [ou des problèmes décrits] dans le paragraphe "Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion", nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.»

Communication avec les responsables de la gouvernance

28. Lorsque l'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport, il doit informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine de la modification prévue et du libellé envisagé pour l'opinion modifiée. (Réf. : par. A25)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**Types d'opinions modifiées** (Réf. : par. 2)

A1. Le tableau qui suit montre comment le jugement de l'auditeur quant à la nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée et quant au caractère généralisé ou non des incidences ou incidences éventuelles de ce problème sur les états financiers détermine le type d'opinion qui sera exprimée.

<i>Nature du problème donnant lieu à une opinion modifiée</i>	<i>Jugement de l'auditeur quant au caractère généralisé des incidences ou incidences éventuelles sur les états financiers</i>	
	<i>Incidences significatives mais non généralisées</i>	<i>Incidences significatives et généralisées</i>
Présence d'une ou de plusieurs anomalies significatives dans les états financiers	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Nature des anomalies significatives (Réf. : alinéa 6 a))

A2. La norme ISA 700 exige que, pour se former une opinion sur les états financiers, l'auditeur détermine s'il a acquis l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives⁴. Cette détermination tient compte de l'évaluation que fait l'auditeur des incidences des anomalies non corrigées sur les états financiers, le cas échéant, en conformité avec la norme ISA 450⁵.

A3. La norme ISA 450 définit une anomalie comme étant un écart entre le montant, le classement ou la présentation d'un élément ou les informations fournies à son sujet dans les états financiers et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigées pour cet élément selon le référentiel d'information financière applicable. Par conséquent, une anomalie significative dans les états financiers peut être liée :

- a) au caractère approprié des méthodes comptables retenues;
- b) à l'application des méthodes comptables retenues;
- c) au caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers.

⁴ Norme ISA 700, paragraphe 11.

⁵ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», alinéa 4 a).

Caractère approprié des méthodes comptables retenues

- A4. Pour ce qui concerne le caractère approprié des méthodes comptables retenues par la direction, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) les méthodes comptables retenues ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - b) les états financiers, y compris les notes annexes, ne représentent pas les opérations et les événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.
- A5. Les référentiels d'information financière contiennent souvent des exigences concernant le traitement comptable des changements de méthodes comptables et les informations à fournir sur ces changements. Dans le cas où l'entité a modifié le choix de ses principales méthodes comptables, il se peut que les états financiers comportent une anomalie significative si elle ne s'est pas conformée à ces exigences.

Application des méthodes comptables retenues

- A6. Pour ce qui concerne l'application des méthodes comptables retenues, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives :
- a) soit lorsque l'application par la direction des méthodes comptables retenues n'est pas conforme au référentiel d'information financière, notamment lorsque la direction n'a pas appliqué les méthodes comptables retenues de la même façon d'une période à l'autre ou pour des opérations ou des événements similaires (uniformité dans l'application);
 - b) soit en raison des modalités d'application des méthodes comptables retenues (par exemple dans le cas d'une erreur d'application involontaire).

Caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers

- A7. Pour ce qui concerne le caractère approprié ou adéquat des informations fournies dans les états financiers, il se peut que les états financiers comportent des anomalies significatives dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) les états financiers ne fournissent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière applicable;
 - b) les informations fournies dans les états financiers ne sont pas présentées conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - c) les états financiers ne fournissent pas les informations nécessaires pour donner une image fidèle.

Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés
(Réf. : alinéa 6 b))

- A8. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (situation aussi appelée «limitation de l'étendue des travaux d'audit») peut résulter :
- a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité;

- b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur;
 - c) de limitations imposées par la direction.
- A9. L'impossibilité de mettre en oeuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en oeuvre des procédures de remplacement. Si la mise en oeuvre de telles procédures n'est pas possible, les exigences de l'alinéa 7 b) et du paragraphe 10 s'appliquent, selon le cas. Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.
- A10. Voici des exemples de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité :
- les documents comptables de l'entité ont été détruits;
 - les documents comptables d'une composante importante ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.
- A11. Voici des exemples de 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 entité associée, mais l'auditeur n'est pas en mesure d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de cette entité qui lui permettraient d'évaluer si la méthode de la mise en équivalence a été appliquée de façon appropriée;
 - en raison de la date de sa nomination, l'auditeur n'a pu observer le dénombrement des stocks;
 - l'auditeur détermine que la mise en oeuvre de procédures de corroboration seules ne suffit pas, mais les contrôles de l'entité ne sont pas efficaces.
- A12. Voici des exemples de situations où l'auditeur se trouve dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction :
- la direction empêche l'auditeur d'observer le dénombrement des stocks;
 - la direction empêche l'auditeur de procéder à des demandes de confirmation externe de soldes de comptes particuliers.

Conséquences de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation imposée par la direction après l'acceptation de la mission par l'auditeur (Réf. : alinéa 13 b) et par. 14)

- A13. La question de savoir s'il est faisable en pratique pour l'auditeur de démissionner peut dépendre du degré d'avancement de la mission au moment où la direction impose la limitation de l'étendue des travaux d'audit. Si l'audit est quasi achevé, l'auditeur peut décider de le mener à terme dans la mesure du possible, d'indiquer dans son rapport qu'il lui est impossible d'exprimer une opinion et d'expliquer la limitation de l'étendue des travaux d'audit dans le paragraphe «Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion» avant de démissionner.

- A14. Dans certaines situations, il peut arriver que l'auditeur soit dans l'impossibilité de démissionner du fait que des textes légaux ou réglementaires l'obligent à poursuivre la mission d'audit. Ce peut être le cas de l'auditeur nommé pour auditer les états financiers d'entités du secteur public. Cela peut être également le cas dans les pays où l'auditeur est nommé pour auditer les états financiers couvrant une période déterminée, ou encore nommé pour une période déterminée, et où il lui est interdit de démissionner avant l'achèvement de l'audit de ces états financiers ou avant la fin de cette période, respectivement. L'auditeur peut également considérer comme nécessaire d'inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport d'audit⁶.
- A15. Lorsque l'auditeur conclut à la nécessité de démissionner en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit, il se peut qu'il soit tenu, en vertu d'une exigence professionnelle, légale ou réglementaire, de communiquer les problèmes à l'origine de sa démission à des autorités de réglementation ou aux propriétaires de l'entité.

Autres considérations liées à l'expression d'une opinion défavorable ou à l'impossibilité d'exprimer une opinion (Réf. : par. 15)

- A16. Voici des exemples de circonstances propres à certains rapports qui n'entreraient pas en contradiction avec l'expression d'une opinion défavorable par l'auditeur ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion :
- l'expression d'une opinion non modifiée sur des états financiers préparés selon un référentiel d'information financière donné et, dans le même rapport, l'expression d'une opinion défavorable sur les mêmes états financiers au regard d'un autre référentiel d'information financière⁷;
 - la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, le cas échéant, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière (voir la norme ISA 510⁸). Dans ce 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 comportant une opinion modifiée

Paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée (Réf. : par. 16, 17, 19 et 21)

- A17. L'utilisation d'un libellé standard dans le rapport de l'auditeur contribue à faciliter la compréhension du rapport par l'utilisateur et l'identification des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent. Par conséquent, même s'il n'est pas toujours possible d'uniformiser le libellé d'une opinion modifiée ou celui de la description du fondement d'une telle opinion, le recours à une forme et à un contenu standard pour le rapport de l'auditeur est souhaitable.

⁶ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe A5.

⁷ Voir le paragraphe A32 de la norme ISA 700 pour une description de cette situation.

⁸ Norme ISA 510, «Audit initial — Soldes d'ouverture», paragraphe 10.

- A18. À titre d'exemple des incidences financières d'anomalies significatives que l'auditeur peut décrire dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée, il y a la quantification des incidences d'une surévaluation des stocks sur l'impôt sur le résultat, le résultat avant impôt, le résultat net et les capitaux propres.
- A19. Fournir les informations omises dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée ne serait pas faisable en pratique dans un ou l'autre des cas suivants :
- a) les informations n'ont pas été préparées par la direction ou l'auditeur n'y a pas facilement accès;
 - b) l'auditeur juge que les informations seraient trop volumineuses en regard de son rapport.
- A20. Une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion en ce qui concerne un problème particulier décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion modifiée ne justifie pas l'omission d'une description des autres problèmes relevés qui, pour d'autres raisons, auraient nécessité l'expression d'une opinion modifiée. Dans un tel cas, la communication de ces autres problèmes dont l'auditeur a pris connaissance peut être pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Paragraphe d'opinion (Réf. : par. 22 et 23)

- A21. L'ajout de l'intitulé du paragraphe montre clairement à l'utilisateur que l'auditeur a exprimé une opinion modifiée et lui indique le type d'opinion modifiée.
- A22. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve, il ne convient pas d'utiliser des expressions comme «compte tenu de l'explication qui précède» ou «sous réserve de» dans le paragraphe d'opinion, car elles ne sont pas suffisamment claires ou tranchées.

Exemples de rapports de l'auditeur

- A23. Les exemples 1 et 2 fournis en annexe présentent des rapports d'audit dans lesquels l'auditeur exprime une opinion avec réserve et une opinion défavorable, respectivement, du fait que les états financiers comportent des anomalies significatives.
- A24. 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 d'obtenir 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 d'obtenir 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 d'obtenir 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 généralisées.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 28)

- A25. Le fait d'informer les responsables de la gouvernance des circonstances à l'origine d'une modification prévue de l'opinion de l'auditeur et du libellé envisagé pour l'opinion modifiée permet :
- a) à l'auditeur d'aviser les responsables de la gouvernance de la ou des modifications prévues et des raisons (ou des circonstances) qui en sont à l'origine;
 - b) à l'auditeur de chercher à obtenir des responsables de la gouvernance qu'ils reconnaissent les faits constituant le ou les problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues, ou qu'ils confirment leurs points de désaccord avec la direction;
 - c) aux responsables de la gouvernance d'avoir l'occasion, le cas échéant, de fournir des renseignements ou des explications supplémentaires à l'auditeur au sujet du ou des problèmes à l'origine de la ou des modifications prévues.

Annexe

(Réf. : par. A23 et A24)

Exemples de rapports de l'auditeur comportant une opinion modifiée

- 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.
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur comportant la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion en raison de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information**

financière (IFRS).

- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210⁹.**
- **Une anomalie a été constatée dans les stocks. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers sont considérées comme significatives mais non généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers¹⁰

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction¹¹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹², ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

⁹ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit».

¹⁰ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

¹¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹² *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle¹³ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁴. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit assortie d'une réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx au bilan. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Les documents comptables de la société indiquent que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le bénéfice net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx respectivement.

¹³ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁴ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit des états financiers consolidés à usage général préparés par la direction de la société mère conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **Les états financiers comportent une anomalie significative en raison de la non-consolidation d'une filiale. Les incidences de l'anomalie significative sur les états financiers sont considérées comme généralisées. Les incidences de l'anomalie sur les états financiers n'ont pas été déterminées parce que leur détermination n'était pas faisable en pratique.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés¹⁵

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, qui comprennent le bilan consolidé au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat consolidé, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette

¹⁵ Le sous-titre «Rapport sur les états financiers consolidés» n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires» ne trouve pas application.

date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction¹⁶ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers consolidés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers consolidés, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle¹⁸ des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁹. Un audit comprend

¹⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁷ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁸ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁹ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers consolidés, afin de concevoir des procédures

également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit défavorable.

Fondement de l'opinion défavorable

Comme l'explique la Note X, la société n'a pas consolidé les états financiers de la filiale XYZ qu'elle a acquise au cours de l'exercice 20X1 parce qu'elle n'a pas encore été en mesure de déterminer les justes valeurs de certains des actifs et des passifs significatifs de la filiale à la date d'acquisition. Cette participation est donc comptabilisée suivant la méthode du coût. Selon les Normes internationales d'information financière, cette filiale aurait dû être consolidée du fait qu'elle est contrôlée par la société. Si XYZ avait été consolidée, de nombreux éléments des états financiers ci-joints auraient été affectés de manière significative. Les incidences de la non-consolidation sur les états financiers consolidés n'ont pas été déterminées.

Opinion défavorable

À notre avis, en raison de l'importance du problème soulevé dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion défavorable, les états financiers consolidés ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information**

d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

financière (IFRS).

- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une participation dans une société associée étrangère. Les incidences éventuelles sur les états financiers de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme significatives mais non généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁰

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction²¹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²², ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à

²⁰ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

²¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²² *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle²³ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité²⁴. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit assortie d'une réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société XYZ, une société associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour xxx dans le bilan au 31 décembre 20X1, et la quote-part de xxx de ABC dans le résultat net de XYZ est comprise dans le résultat de ABC pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation de ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et de la quote-part de ABC dans le résultat net de XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs de XYZ nous ayant été

²³ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

²⁴ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'opinion avec réserve, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un élément particulier des états financiers. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant l'information financière relative à une participation dans une co-entreprise représentant plus de 90 % de l'actif net de la société. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées à la fois significatives et généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁵

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

*Responsabilité de la direction*²⁶ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²⁷, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base d'un audit effectué selon les Normes internationales d'audit. Toutefois, en raison du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

La participation de la société dans sa coentreprise XYZ (Pays X) est comptabilisée pour un montant de xxx dans le bilan de la société, ce qui représente plus de 90 % de l'actif net de la société au 31 décembre 20X1. On nous a refusé l'accès à la direction et aux auditeurs de XYZ, y compris à la documentation d'audit des auditeurs de XYZ. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements étaient nécessaires pour ce qui concerne la quote-part de la société dans l'actif de XYZ qu'elle contrôle conjointement, sa quote-part des passifs de XYZ pour lesquels elle est conjointement responsable, sa quote-part des produits et des charges de XYZ pour l'exercice et les éléments constituant l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

²⁵ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

²⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²⁷ *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance du problème décrit dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. En conséquence, nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant de multiples éléments des états financiers. En fait, l'auditeur n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants concernant les stocks et les créances de l'entité. Les incidences éventuelles sur les états financiers de cette impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont considérées comme à la fois significatives et généralisées.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²⁸

Nous avons reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

²⁸ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

Responsabilité de la direction²⁹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)³⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base d'un audit effectué selon les Normes internationales d'audit. Toutefois, en raison des problèmes décrits dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit.

Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion

Nous avons été nommés auditeurs après le 31 décembre 20X1 et nous n'avons donc pu observer le dénombrement des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Nous n'avons pu nous assurer par d'autres moyens des quantités de stocks détenus aux 31 décembre 20X0 et 20X1, lesquels sont inscrits au bilan pour des montants de xxx et xxx respectivement. En outre, la mise en place d'un nouveau système informatisé pour les créances en septembre 20X1 a entraîné de nombreuses erreurs de comptabilisation des créances. À la date de notre rapport d'audit, la direction était toujours en train de remédier aux déficiences du système et de corriger les erreurs. Nous n'avons pas été en mesure de confirmer ou de vérifier par d'autres moyens les créances inscrites au bilan pour un montant total de xxx au 31 décembre 20X1. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si des ajustements auraient pu s'avérer nécessaires pour ce qui concerne les stocks et les créances comptabilisés ou non comptabilisés, ainsi que les éléments constituant le compte de résultat, l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie.

Impossibilité d'exprimer une opinion

En raison de l'importance des problèmes décrits dans le paragraphe sur le fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit. Par conséquent, nous n'exprimons aucune opinion sur les états financiers.

²⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³⁰ *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.»

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 706**

**Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points
dans le rapport de l'auditeur indépendant**

This International Standard on Auditing (ISA) 706, “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 706, «Paragraphe d’observations et paragraphes sur d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 706, “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 706, «Paragraphe d’observations et paragraphes sur d’autres points dans le rapport de l’auditeur indépendant» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 706, “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report.” Numéro ISBN : 978-1-60815-027-4.

Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Exigences	
Paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur	6-7
Paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur	8
Communication avec les responsables de la gouvernance	9
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur	A1-A4
Paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur	A5-A11
Communication avec les responsables de la gouvernance	A12
Annexe 1 : Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes d'observations	
Annexe 2 : Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes sur d'autres points	
Annexe 3 : Exemple de rapport de l'auditeur comportant un paragraphe d'observations	

La Norme internationale d'audit (ISA) 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur 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 réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des mentions à ajouter dans le rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur considère comme nécessaire :

- a) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou plusieurs points qui sont présentés ou font l'objet d'informations dans les états financiers et qui revêtent une importance telle qu'ils sont fondamentaux pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) soit d'attirer l'attention des utilisateurs sur un ou des points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui sont pertinents pour leur compréhension de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.
2. Les Annexes 1 et 2 présentent la liste des normes ISA contenant des exigences spécifiques qui imposent à l'auditeur d'ajouter dans son rapport des paragraphes d'observations ou des paragraphes sur d'autres points. Dans ces cas, les exigences de la présente norme ISA concernant la forme et l'emplacement de ces paragraphes s'appliquent.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur, qui s'est formé une opinion sur les états financiers, est d'attirer l'attention des utilisateurs, lorsqu'il le juge nécessaire, au moyen d'une mention additionnelle clairement énoncée dans son rapport :
- a) soit sur un point qui, bien que faisant l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) soit, le cas échéant, sur tout autre point pertinent pour la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de celui-ci.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «paragraphe d'observations», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un point qui fait l'objet d'une présentation ou d'informations appropriées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs;
 - b) «paragraphe sur d'autres points», un paragraphe, inclus dans le rapport de l'auditeur, dans lequel il est fait mention d'un ou de plusieurs points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, 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.

Exigences

Paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur

6. Si l'auditeur considère comme nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point qui est présenté ou fait l'objet d'informations dans les états financiers et qui, selon son jugement, revêt une importance telle qu'il est fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs, il doit ajouter un paragraphe d'observations dans son rapport, à la condition d'avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés confirmant que les états financiers ne comportent pas d'anomalie significative relativement à ce point. Un tel paragraphe ne doit porter que sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers. (Réf. : par. A1 et A2)
7. Lorsque l'auditeur inclut un paragraphe d'observations dans son rapport, il doit :
 - a) le faire figurer immédiatement après le paragraphe d'opinion;
 - b) l'intituler «Observations» ou lui donner un autre titre approprié;
 - c) y mentionner clairement le point faisant l'objet des observations et, lorsqu'il y a lieu, où se trouvent dans les états financiers les informations pertinentes décrivant pleinement le point en question;
 - d) indiquer que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée pour ce qui concerne le point faisant l'objet des observations. (Réf. : par. A3 et A4)

Paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

8. Si l'auditeur considère comme nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension de l'audit ou encore des responsabilités ou du rapport de l'auditeur par les utilisateurs et qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport portant le titre «Autre point» ou «Autres points», ou un autre titre approprié. L'auditeur doit faire figurer ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et le paragraphe d'observations, le cas échéant, ou ailleurs dans son rapport si le contenu du paragraphe se rapporte à la section portant sur ses autres obligations en matière de rapport. (Réf. : par. A5 à A11)

Communication avec les responsables de la gouvernance

9. Si l'auditeur prévoit d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, il doit en informer les responsables de la gouvernance et leur communiquer le libellé envisagé pour le paragraphe en question. (Réf. : par. A12)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Paragraphes d'observations dans le rapport de l'auditeur

Circonstances dans lesquelles un paragraphe d'observations peut être nécessaire (Réf. : par. 6)

- A1. Voici des exemples de circonstances dans lesquelles il se peut que l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe d'observations :
- incertitude quant au dénouement ultérieur d'un litige ou d'une mesure réglementaire hors de l'ordinaire;
 - application anticipée (lorsqu'elle est permise) d'une nouvelle norme comptable (par exemple une nouvelle norme internationale d'information financière) qui a une incidence généralisée sur les états financiers avant son entrée en vigueur;
 - catastrophe majeure qui a eu ou continue d'avoir une incidence importante sur la situation financière de l'entité.
- A2. Une trop grande utilisation des paragraphes d'observations diminue l'efficacité des observations communiquées par l'auditeur. En outre, le fait de donner dans un paragraphe d'observations plus d'informations que celles qui sont fournies dans les états financiers peut donner à croire que le point sur lequel porte les observations n'a pas été adéquatement présenté ou n'a pas fait l'objet d'informations appropriées; c'est pourquoi le paragraphe 6 limite l'utilisation du paragraphe d'observations aux seuls points présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers.

Inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 7)

- A3. L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur n'a pas d'incidence sur l'opinion de l'auditeur. Un tel paragraphe ne saurait par ailleurs se substituer :
- a) soit à l'expression d'une opinion assortie d'une réserve ou d'une opinion défavorable, ou à la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent (voir la norme ISA 705¹);
 - b) soit aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel d'information financière applicable.
- A4. L'Annexe 3 présente un exemple de rapport d'audit assorti d'une réserve et comportant un paragraphe d'observations.

¹ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

Paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 8)

Circonstances dans lesquelles un paragraphe sur d'autres points peut être nécessaire

Pertinence pour pour la compréhension de l'audit par les utilisateurs

- A5. Dans les rares circonstances où l'auditeur ne peut démissionner même si l'incidence éventuelle d'une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit imposée par la direction est généralisée², l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire d'ajouter un paragraphe sur un autre point dans son rapport afin d'expliquer pourquoi il ne peut démissionner.

Pertinence pour la compréhension des responsabilités ou du rapport de l'auditeur par les utilisateurs

- A6. Il se peut que des textes légaux ou réglementaires ou encore les pratiques généralement admises dans un pays imposent ou permettent à l'auditeur d'explicitier certains points qui fournissent un éclairage supplémentaire sur les responsabilités qui lui incombent relativement à l'audit des états financiers ou sur son rapport sur les états financiers. S'il y a lieu, l'auditeur peut utiliser un ou plusieurs sous-titres pour décrire le contenu du paragraphe sur d'autres points.
- A7. Un paragraphe sur d'autres points ne traite pas des circonstances dans lesquelles l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport qui s'ajoutent à la responsabilité qui lui incombe selon les normes ISA de produire un rapport sur les états financiers (voir la section de la norme ISA 700, portant sur les autres obligations de faire rapport³), ni de celles où il a été demandé à l'auditeur de mettre en oeuvre des procédures spécifiées additionnelles et de faire rapport sur ces procédures ou d'exprimer une opinion sur des points spécifiques.

Rapport sur plus d'un jeu d'états financiers

- A8. Il arrive qu'une entité prépare un jeu d'états financiers conformément à un référentiel à usage général (par exemple, un référentiel national) et un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général (par exemple, les Normes internationales d'information financière), et confie à l'auditeur la mission de produire un rapport sur les deux jeux d'états financiers. S'il a déterminé que les référentiels sont acceptables, dans leurs contextes respectifs, l'auditeur peut inclure un paragraphe sur d'autres points dans son rapport pour indiquer que l'entité a préparé un autre jeu d'états financiers conformément à un autre référentiel à usage général et qu'il a produit un rapport sur ces états financiers.

Restrictions visant la diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur

- A9. Des états financiers destinés à un usage particulier peuvent avoir été préparés conformément à un référentiel à usage général du fait que les utilisateurs visés ont déterminé que de tels états financiers à usage général répondent à leurs besoins

² Le sous-alinéa 13 b)ii) de la norme ISA 705 traite de cette situation.

³ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 38 et 39.

d'information financière. Comme le rapport de l'auditeur est alors destiné à des utilisateurs particuliers, l'auditeur peut considérer comme nécessaire dans les circonstances d'ajouter un paragraphe sur d'autres points pour indiquer que son rapport est destiné exclusivement aux utilisateurs visés et ne doit pas être diffusé à des tiers ni utilisé par des tiers.

Inclusion d'un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur

- A10. Le contenu des paragraphes sur d'autres points fait ressortir clairement le fait que les points dont il est question n'ont pas à être présentés ni à faire l'objet d'informations dans les états financiers. Un tel paragraphe ne contient pas d'informations que des textes légaux ou réglementaires ou que d'autres normes professionnelles, par exemple les normes de déontologie sur la confidentialité des renseignements, interdisent à l'auditeur de communiquer. Il ne contient pas non plus d'informations que la direction est tenue de fournir.
- A11. L'emplacement d'un paragraphe sur d'autres points dépend de la nature des informations à communiquer. Lorsqu'un paragraphe sur un autre point est inclus afin d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point pertinent pour leur compréhension de l'audit des états financiers, il est placé immédiatement après le paragraphe d'opinion et le paragraphe d'observations, le cas échéant. Lorsqu'il vise à attirer l'attention des utilisateurs sur un point lié aux autres obligations de faire rapport dont il est question dans le rapport de l'auditeur, il peut figurer dans la section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires». Par ailleurs, lorsqu'il est pertinent pour toutes les responsabilités de l'auditeur ou pour la compréhension du rapport de celui-ci par les utilisateurs, il peut faire l'objet d'une section distincte et figurer après la section «Rapport sur les états financiers» et la section «Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires».

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 9)

- A12. La communication avec les responsables de la gouvernance permet à ceux-ci d'être informés de la nature de tout point spécifique sur lequel l'auditeur a l'intention d'attirer l'attention dans son rapport et leur donne la possibilité d'obtenir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires de sa part. Lorsque l'inclusion d'un paragraphe sur d'autres points à l'égard d'une question en particulier est récurrente d'une mission à l'autre, l'auditeur peut déterminer qu'il n'est pas nécessaire de communiquer chaque fois avec les responsables de la gouvernance.

Annexe 1

(Réf. : par. 2)

Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes d'observations

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009 qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines situations, un paragraphe d'observations dans son rapport. La liste qui suit ne saurait se

substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 19 b).

Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», alinéa 12 b) et paragraphe 16.

Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation», paragraphe 19.

Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels particuliers — Considérations particulières», paragraphe 14.

Annexe 2

(Réf. : par. 2)

Autres normes ISA contenant des exigences relatives aux paragraphes sur d'autres points

La présente annexe indique les paragraphes des autres normes ISA en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009 qui exigent de l'auditeur qu'il ajoute, dans certaines circonstances, un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. La liste qui suit ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», alinéa 12 b) et paragraphe 16.

Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs», paragraphes 13, 14, 16, 17 et 19.

Norme ISA 720, «Responsabilité de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités», alinéa 10 a).

Annexe 3

(Réf. : par. A4)

Exemple de rapport de l'auditeur comportant un paragraphe d'observations

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers à usage général préparé par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information**

financière (IFRS).

- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210⁴.**
- **Il y a une incertitude liée à un litige hors de l'ordinaire en cours.**
- **Une dérogation au référentiel d'information financière applicable a conduit l'auditeur à exprimer une opinion assortie d'une réserve.**
- **Outre le rapport d'audit sur les états financiers, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en raison des exigences d'une loi locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers⁵

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la Société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction⁶ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle⁷ de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à

⁴ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit».

⁵ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

⁷ *Note du traducteur* — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle⁸ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité⁹. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit assortie d'une réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Les titres négociables à court terme de la société sont comptabilisés pour xxx au bilan. Plutôt que de les évaluer au cours du marché, la direction les a présentés au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Les documents comptables de la société indiquent que si la direction avait évalué les titres négociables au cours du marché, la société aurait comptabilisé une perte latente de xxx dans le compte de résultat de l'exercice. La valeur comptable des titres figurant au bilan aurait été réduite du même montant au 31 décembre 20X1, et l'impôt sur le résultat, le résultat net et les capitaux propres auraient été réduits de xxx, xxx et xxx, respectivement.

⁸ *Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

⁹ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur — La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

Observations

Nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit l'incertitude¹⁰ relative au dénouement d'une poursuite intentée contre la société par la société XYZ. Notre opinion ne comporte pas de réserve à l'égard de ce point.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

¹⁰ Lorsqu'il attire l'attention sur l'incertitude, l'auditeur reprend la terminologie de la note des états financiers.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 710**

**Informations comparatives — Chiffres correspondants et états
financiers comparatifs**

This International Standard on Auditing (ISA) 710, “Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 710, «Informations comparatives — chiffres correspondants et états financiers comparatifs», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 710, “Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 710, «Informations comparatives — chiffres correspondants et états financiers comparatifs» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 710, “Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-028-1.

Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Nature des informations comparatives	2-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Exigences	
Procédures d'audit	7-9
Rapport d'audit	10-19
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Procédures d'audit	A1
Rapport d'audit	A2-A11
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur	

La Norme internationale d'audit (ISA) 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs», 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.»

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les informations comparatives dans le cadre d'un audit d'états financiers. Lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, ou lorsqu'ils n'ont pas été audités, les exigences et les indications de la norme ISA 510¹ portant sur les soldes d'ouverture s'appliquent également.

¹ Norme ISA 510, «Audit initial — Soldes d'ouverture».

Nature des informations comparatives

2. La nature des informations comparatives présentées dans les états financiers d'une entité dépend des exigences du référentiel d'information financière applicable. L'étendue des responsabilités de l'auditeur au regard des informations comparatives, en ce qui concerne son rapport, est fonction de deux grandes approches : celle des chiffres correspondants et celles des états financiers comparatifs. Il arrive souvent que l'approche à adopter soit prescrite par les textes légaux ou réglementaires, mais elle peut également être prévue dans les termes et conditions de la mission.
3. Les différences essentielles entre les deux approches, en ce qui concerne le rapport d'audit, sont les suivantes :
 - a) dans le cas des chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers fait seulement référence à la période considérée;
 - b) dans le cas des états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur fait référence à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.

La présente norme ISA traite séparément des obligations de l'auditeur, en ce qui concerne son rapport, selon l'une et l'autre des deux approches.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir déterminer si les informations comparatives fournies dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable relatives aux informations comparatives;
 - b) de faire rapport conformément à ses obligations relatives au rapport d'audit.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «informations comparatives», les montants et les informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes, conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) «chiffres correspondants», les informations comparatives dans les cas où les montants et les autres informations fournis pour la période précédente font partie intégrante des états financiers de la période considérée, et sont à lire uniquement en relation avec les montants et les autres informations concernant la période considérée (désignés ci-après par l'expression «chiffres de la période considérée»). Le niveau de détail des montants correspondants et

des informations correspondantes est déterminé avant tout par le critère de pertinence au regard des chiffres de la période considérée;

- c) «états financiers comparatifs», les informations comparatives dans les cas où les montants et les autres informations fournis pour la période précédente sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période considérée et sont mentionnés dans l'opinion de l'auditeur lorsqu'ils ont été audités. Le niveau des informations présentées dans les états financiers comparatifs est comparable à celui des informations présentées dans les états financiers de la période considérée.

Aux fins de l'application de la présente norme ISA, l'expression «périodes précédentes» doit être substituée à «période précédente» lorsque les informations comparatives comprennent des montants et des informations se rapportant à plusieurs périodes précédentes.

Exigences

Procédures d'audit

7. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les informations comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations ont fait l'objet d'un classement approprié. À cette fin, il doit évaluer :
- a) si les informations comparatives concordent avec les montants et les autres informations présentées dans la période précédente ou, le cas échéant, si elles ont été retraitées;
 - b) si les méthodes comptables utilisées pour les informations comparatives concordent avec celles appliquées au cours de la période considérée ou, dans le cas où il y aurait eu des changements dans les méthodes comptables, si ces changements ont donné lieu à un traitement comptable approprié et s'ils font l'objet d'une présentation et d'informations adéquates.
8. Si l'auditeur prend connaissance de l'existence possible d'une anomalie significative dans les informations comparatives au cours de la réalisation de l'audit de la période considérée, il doit mettre en oeuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires dans les circonstances afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour lui permettre de déterminer s'il existe réellement une anomalie significative. Si l'auditeur a audité les états financiers de la période précédente, il doit également se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 560². Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, l'auditeur doit déterminer si les informations comparatives concordent avec les états financiers modifiés.
9. Comme l'exige la norme ISA 580³, l'auditeur doit demander des déclarations écrites pour toutes les périodes dont il est question dans son opinion. Il doit

² Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphes 14 à 17.

³ Norme ISA 580, «Déclarations écrites», paragraphe 14.

également obtenir une déclaration écrite particulière concernant tout retraitement effectué afin de corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente, qui a une incidence sur les informations comparatives. (Réf. : par. A1)

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

10. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas mentionner les chiffres correspondants, sauf dans les situations décrites aux paragraphes 11, 12 et 14. (Réf. : par. A2)
11. Lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée. Dans le paragraphe du rapport d'audit exposant le fondement de l'opinion modifiée, l'auditeur doit :
 - a) soit faire mention à la fois des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants dans sa description du problème à l'origine de l'opinion modifiée si les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatives;
 - b) soit, dans les autres cas, expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants. (Réf. : par. A3 à A5)
12. Si l'auditeur obtient des éléments probants indiquant qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels avait été exprimée une opinion non modifiée, et que les chiffres correspondants n'ont pas été adéquatement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, il doit exprimer une opinion modifiée, sous la forme d'une opinion avec réserve ou d'une opinion défavorable, dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période considérée pour ce qui concerne les chiffres correspondants présentés dans ces états financiers. (Réf. : par. A6)

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur

13. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit, dans un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, indiquer :
 - a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur;
 - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification;

- c) la date du rapport. (Réf. : 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 un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, que les chiffres correspondants n'ont pas été audités. Toutefois, cette mention ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée⁴.

États financiers comparatifs

15. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit mentionner chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés et sur lesquels une opinion d'audit est exprimée. (Réf. : par. A8 et A9)
16. Lorsque l'auditeur fait rapport sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée, et que son opinion sur ces états financiers diffère de celle exprimée initialement, il doit en indiquer les principales raisons dans un paragraphe sur d'autres points, conformément à la norme ISA 706⁵. (Réf. : par. A10)

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur

17. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période considérée, indiquer dans un paragraphe sur d'autres points :
- a) que les états financiers de la période précédente ont été audités par le prédécesseur,
 - b) la nature de l'opinion exprimée par le prédécesseur et, dans le cas d'une opinion modifiée, les raisons de la modification,
 - c) la date du rapport,
- sauf si le rapport du prédécesseur sur les états financiers de la période précédente est de nouveau publié avec les états financiers.
18. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative ayant une incidence sur les états financiers de la période précédente sur lesquels le prédécesseur avait exprimé une opinion non modifiée, il doit en informer la direction, au niveau hiérarchique approprié et, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité⁶, les responsables de la gouvernance, et demander que le prédécesseur en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés, et que le prédécesseur accepte de délivrer un nouveau rapport sur les

⁴ Norme ISA 510, paragraphe 6.

⁵ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 8.

⁶ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

états financiers modifiés de la période précédente, l'auditeur ne doit faire rapport que sur la période considérée. (Réf. : par. A11)

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 le mentionner dans un paragraphe sur d'autres points. Toutefois, cette mention ne dégage pas l'auditeur de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période considérée⁷.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Procédures d'audit

Déclarations écrites (Réf. : par. 9)

- A1. Dans le cas d'états financiers comparatifs, les déclarations écrites sont demandées pour toutes les périodes mentionnées dans l'opinion de l'auditeur du fait qu'il est nécessaire que la direction confirme que les déclarations écrites qu'elle a faites antérieurement pour la période précédente demeurent appropriées. Dans le cas de chiffres correspondants, les déclarations écrites sont demandées pour les états financiers de la période considérée seulement parce que l'opinion de l'auditeur ne porte que sur ces états financiers, qui comprennent les chiffres correspondants. Toutefois, l'auditeur demande une déclaration écrite particulière concernant tout retraitement effectué afin de corriger une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente, qui a une incidence sur les informations comparatives.

Rapport d'audit

Chiffres correspondants

Aucune mention dans l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 10)

- A2. L'opinion de l'auditeur ne mentionne pas les chiffres correspondants parce qu'elle porte sur les états financiers de la période considérée pris dans leur ensemble, y compris les chiffres correspondants.

Opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur pour la période précédente en raison d'un problème toujours non résolu (Réf. : par. 11)

- A3. Lorsque le rapport de l'auditeur pour la période précédente, tel qu'il a été délivré, comportait une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion, et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée est résolu et a fait l'objet d'un traitement approprié ou d'informations adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel d'information financière applicable, il n'est pas nécessaire de mentionner la modification antérieure dans l'opinion de l'auditeur pour la période considérée.

⁷ Norme ISA 510, paragraphe 6.

- A4. Lorsque l'opinion de l'auditeur sur la période précédente, telle qu'elle a été exprimée, était une opinion modifiée, le problème non résolu ayant donné lieu à la modification peut ne pas être pertinent par rapport aux chiffres de la période considérée. Néanmoins, il peut s'avérer nécessaire d'exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion (selon le cas) sur les états financiers de la période considérée en raison des incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.
- A5. Des exemples de rapports de l'auditeur lorsque le rapport sur la période précédente comportait une opinion modifiée et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, sont présentés en annexe (exemples 1 et 2).

Anomalie dans les états financiers de la période précédente (Réf. : par. 12)

- A6. Lorsque les états financiers de la période précédente comportent une anomalie, qu'ils n'ont pas été modifiés et que l'auditeur n'a pas délivré un nouveau rapport, mais que les chiffres correspondants ont été adéquatement retraités ou que des informations appropriées ont été fournies dans les états financiers de la période considérée, le rapport de l'auditeur peut comprendre un paragraphe d'observations décrivant les circonstances et renvoyant, le cas échéant, aux informations qui donnent le détail de la situation dans les états financiers (voir la norme ISA 706).

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur (Réf. : par. 13)

- A7. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur et que les textes légaux et réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants, est présenté en annexe (exemple 3).

États financiers comparatifs

Mention dans l'opinion de l'auditeur (Réf. : par. 15)

- A8. Du fait que le rapport de l'auditeur sur les états financiers comparatifs s'applique aux états financiers de chacune des périodes présentées, l'auditeur peut exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, ou encore inclure un paragraphe d'observations concernant une ou plusieurs périodes, tout en exprimant une opinion différente sur les états financiers de l'autre période.
- A9. Un exemple de rapport de l'auditeur lorsque l'auditeur est tenu de faire rapport à la fois sur les états financiers de la période considérée et sur ceux de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée, que le rapport de l'auditeur sur la période précédente comportait une opinion modifiée et que le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu, est présenté en annexe (exemple 4).

Opinion sur les états financiers de la période précédente différente de l'opinion initiale (Réf. : par. 16)

A10. Lorsqu'il fait rapport sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée, l'auditeur peut exprimer sur les états financiers de la période précédente une opinion différente de celle exprimée initialement si, au cours de l'audit de la période considérée, il prend connaissance de circonstances ou d'événements ayant une incidence significative sur les états financiers de la période précédente. Dans certains pays, il se peut que l'auditeur ait des obligations additionnelles relatives au rapport, conçues pour éviter que l'on continue de se fier à l'avenir au rapport de l'auditeur portant sur les états financiers de la période précédente qui avait été délivré initialement.

États financiers de la période précédente audités par un prédécesseur (Réf. : par. 18)

A11. Il se peut que le prédécesseur ne soit pas en mesure ou refuse de délivrer un nouveau rapport de l'auditeur sur les états financiers de la période précédente. Un paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur peut indiquer que le prédécesseur a fait rapport sur les états financiers de la période précédente avant leur modification. En outre, si l'auditeur a pour mission d'auditer le caractère approprié de la modification et qu'il obtient des éléments probants suffisants et appropriés pour le convaincre du caractère approprié de la modification, le rapport de l'auditeur peut également inclure le paragraphe suivant :

Dans le cadre de notre audit des états financiers de 20X2, nous avons également audité les ajustements décrits dans la Note X qui ont été effectués pour modifier les états financiers de 20X1. À notre avis, ces ajustements sont appropriés et ont été correctement effectués. Nous n'avons pas pour mission de procéder à un audit ou à un examen des états financiers de la société pour 20X1, ni de mettre en oeuvre des procédures concernant ces états autres que celles visant les ajustements et, par conséquent, nous n'exprimons pas d'opinion ni aucune autre forme d'assurance sur les états financiers de 20X1 pris dans leur ensemble.

Annexe

Exemples de rapports de l'auditeur

Exemple 1 : chiffres correspondants (Réf. : par. A5)

Rapport illustrant la situation décrite à l'alinéa 11 a), soit :

- **le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que délivré initialement, comportait une opinion avec réserve;**
- **le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu;**
- **les incidences effectuées ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatifs et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée sur les chiffres de la période considérée.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers⁸

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction⁹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers¹¹ afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de

⁸ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁰ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹¹ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

l'entité¹². Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme l'explique la Note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Cela résulte d'une décision prise par la direction au début de l'exercice précédent et nous a conduits à exprimer une opinion d'audit avec réserve sur les états financiers dudit exercice. Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, et la perte cumulée devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 : chiffres correspondants (Réf. : par. A5)

Rapport illustrant la situation décrite à l'alinéa 11 b), soit :

- **le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que délivré initialement,**

¹² Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

comportait une opinion avec réserve;

- **le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu;**
- **les incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur les chiffres de la période considérée ne sont pas significatifs, mais elles nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée en raison des incidences effectives ou possibles du problème non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers¹³

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

*Responsabilité de la direction*¹⁴ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)¹⁵, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans

¹³ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

¹⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁵ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers¹⁶ afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁷. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Du fait que nous avons été nommés auditeurs de la société ABC au cours de l'exercice 20X0, nous n'avons pu observer la prise d'inventaire physique des stocks au début de l'exercice et nous n'avons pas été en mesure de nous assurer des quantités en stock par d'autres moyens. Puisque les stocks d'ouverture ont une incidence sur la détermination des résultats d'exploitation, nous n'avons pas été en mesure d'établir si des ajustements du résultat d'exploitation et du solde d'ouverture des résultats non distribués pourraient être nécessaires pour 20X0. Nous exprimons par conséquent une opinion d'audit modifiée sur les états financiers de l'exercice terminé le 31 décembre 20X0. Nous exprimons également une opinion modifiée sur les états financiers de la période considérée en raison de l'incidence possible de ce problème sur la comparabilité des chiffres de la période considérée et des chiffres correspondants.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles sur les chiffres correspondants du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

¹⁶ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

¹⁷ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 – chiffres correspondants : (Réf. : par. A7)

Rapport illustrant la situation décrite au paragraphe 13, soit :

- **les états financiers de la période précédente ont été audités par un prédécesseur;**
- **les textes légaux ou réglementaires n'interdisent pas à l'auditeur de mentionner le rapport du prédécesseur sur les chiffres correspondants et l'auditeur décide de le faire.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers¹⁸

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction¹⁹ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²⁰, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à

¹⁸ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

¹⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²⁰ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers²¹, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité²². Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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).

Autres points

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 en date du 31 mars 20X1.

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

²¹ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

²² Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 – états financiers comparatifs (Réf. : par. A9)

Rapport illustrant la situation décrite au paragraphe 15, soit :

- **l'auditeur est tenu de faire rapport à la fois sur les états financiers de la période considérée et sur les états financiers de la période précédente dans le cadre de l'audit de la période considérée;**
- **le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel que délivré initialement, comportait une opinion avec réserve;**
- **le problème à l'origine de l'opinion modifiée n'est pas résolu;**
- **les incidences effectives ou possibles du problème sur les chiffres de la période considérée sont significatifs tant pour les états financiers de la période considérée que pour ceux de la période précédente et nécessitent que l'auditeur exprime une opinion modifiée.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers²³

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent les bilans au 31 décembre 20X1 et 20X0, et les comptes de résultat, les états des variations des capitaux propres et les tableaux des flux de trésorerie pour les exercices clos à ces dates, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

*Responsabilité de la direction*²⁴ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)²⁵, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de nos audits. Nous avons effectué nos audits selon les Normes

²³ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

²⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

²⁵ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers²⁶, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité²⁷. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

Fondement de l'opinion avec réserve

Comme l'explique la Note X des états financiers, aucun amortissement n'a été comptabilisé dans les états financiers, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). Sur la base de la méthode de l'amortissement linéaire et d'un taux annuel de 5 % pour le bâtiment et de 20 % pour le matériel, la perte de l'exercice devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, les immobilisations corporelles devraient être diminuées de l'amortissement cumulé de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0, et la perte cumulée devrait être augmentée de xxx en 20X1 et de xxx en 20X0.

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers donnent,

²⁶ Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

²⁷ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1 et au 31 décembre 20X0, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour les exercices clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date de rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 720**

**Responsabilités de l'auditeur concernant les autres
informations présentées dans des documents contenant des
états financiers audités**

This International Standard on Auditing (ISA) 720, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Financial statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 720, «Responsabilités de l’auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 720, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Financial statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 720, «Responsabilités de l’auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 720, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Financial statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-029-8.

Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Définitions	5
Exigences	
Lecture des autres informations	6-7
Incohérences significatives	8-13
Anomalies significatives concernant des faits	14-16
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1-A2
Définition des autres informations	A3-A4
Lecture des autres informations	A5
Incohérences significatives	A6-A9
Anomalies significatives concernant des faits	A10-A11

La Norme internationale d'audit (ISA) 720, «Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états. En l'absence d'autres exigences applicables dans le contexte particulier de la

- mission, l'opinion de l'auditeur ne couvre pas ces autres informations, et l'auditeur n'est pas expressément tenu de déterminer si elles sont, ou non, correctement formulées. Toutefois, l'auditeur prend connaissance des autres informations présentées, étant donné que la crédibilité des états financiers audités pourrait être compromise par des incohérences significatives entre ces états et les autres informations présentées. (Réf. : par. A1)
2. Dans la présente norme ISA, l'expression «documents contenant des états financiers audités» s'entend des rapports annuels (ou documents similaires) qui sont publiés à l'intention des propriétaires (ou parties prenantes similaires) et qui contiennent des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états. On peut aussi appliquer la présente norme ISA, en l'adaptant au contexte dans la mesure nécessaire, dans le cas d'autres documents contenant des états financiers audités, par exemple ceux utilisés dans le cadre d'un placement de valeurs mobilières¹. (Réf. : par. A2)

Date d'entrée en vigueur

3. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de prendre des mesures appropriées lorsque des documents contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états comprennent d'autres informations qui pourraient compromettre la crédibilité des états financiers et du rapport de l'auditeur.

Définitions

5. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «autres informations», des informations financières et non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) qui sont incluses, du fait de textes légaux ou réglementaires ou de la coutume, dans un document contenant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états; (Réf. : par. A3 et A4)
 - b) «incohérence», contradiction entre les informations contenues dans les états financiers audités et d'autres informations. Une incohérence significative peut créer un doute sur les conclusions de l'audit tirées des éléments probants obtenus antérieurement et, éventuellement, sur le fondement de l'opinion de l'auditeur sur les états financiers;
 - c) «anomalie concernant des faits», formulation ou présentation incorrecte d'autres informations qui sont sans rapport avec le contenu des états financiers audités. Une anomalie significative concernant des faits peut compromettre la crédibilité du document contenant les états financiers audités.

¹ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 2.

Exigences

Lecture des autres informations

6. L'auditeur doit lire les autres informations afin d'y relever les incohérences significatives, le cas échéant, par rapport aux états financiers audités.
7. L'auditeur doit prendre des dispositions appropriées avec la direction ou les responsables de la gouvernance pour obtenir les autres informations avant la date de son rapport. S'il lui est impossible d'obtenir toutes les autres informations avant cette date, l'auditeur doit les lire dès que cela est faisable en pratique. (Réf. : par. A5)

Incohérences significatives

8. Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il est nécessaire de réviser les états financiers audités ou les autres informations.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues avant la date du rapport de l'auditeur

9. Si une révision des états financiers audités s'avère nécessaire et que la direction s'y refuse, l'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport conformément à la norme ISA 705².
10. Si une révision des autres informations s'avère nécessaire et que la direction s'y refuse, l'auditeur doit en aviser les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité³, et :
 - a) ou bien inclure dans son rapport un paragraphe sur d'autres points décrivant l'incohérence significative relevée, conformément à la norme ISA 706⁴;
 - b) ou bien ne pas délivrer son rapport;
 - c) ou bien démissionner, dans la mesure où il lui est possible de le faire selon les textes légaux et réglementaires applicables. (Réf. : par. A6 et A7)

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur

11. Si une révision des états financiers audités s'avère nécessaire, l'auditeur doit se conformer aux exigences pertinentes de la norme ISA 560⁵.
12. Si une révision des autres informations s'avère nécessaire et que la direction accepte de procéder à cette révision, l'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures nécessaires dans les circonstances. (Réf. : par. A8)

² Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

⁴ Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 8.

⁵ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture», paragraphes 10 à 17.

13. Si une révision des autres informations s'avère nécessaire mais que la direction s'y refuse, l'auditeur doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, de ses préoccupations au sujet des autres informations et, le cas échéant, prendre toute autre mesure appropriée. (Réf. : par. A9)

Anomalies significatives concernant des faits

14. Si, lors de sa lecture des autres informations dans le but de relever les incohérences significatives, l'auditeur constate l'existence d'une anomalie significative apparente concernant des faits, il doit s'en entretenir avec la direction. (Réf. : par. A10)
15. Si, à la suite de cet entretien, l'auditeur considère toujours qu'il existe une anomalie significative apparente concernant des faits, il doit demander à la direction de consulter un tiers compétent, tel que le conseiller juridique de l'entité, et il doit prendre en considération l'avis obtenu.
16. Si l'auditeur conclut que les autres informations contiennent une anomalie significative concernant des faits que la direction refuse de corriger, il doit informer les responsables de la gouvernance, à moins qu'ils ne participent tous à la gestion de l'entité, de ses préoccupations au sujet des autres informations et, le cas échéant, prendre toute autre mesure appropriée. (Réf. : par. A11)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application

Responsabilités additionnelles concernant les autres informations, en raison d'obligations légales ou réglementaires (Réf. : par. 1)

- A1. L'auditeur peut avoir, en ce qui concerne les autres informations, des responsabilités additionnelles résultant d'obligations légales ou réglementaires qui vont au-delà du champ d'application de la présente norme ISA. Par exemple, certains pays peuvent exiger de l'auditeur qu'il applique des procédures spécifiques à certaines des autres informations, par exemple des données supplémentaires requises, ou qu'il exprime une opinion sur la fiabilité des indicateurs de performance présentés dans les autres informations. Lorsqu'il existe de telles obligations, les responsabilités additionnelles de l'auditeur sont déterminées par la nature de la mission, par les textes légaux et réglementaires et par les normes professionnelles. Il se peut qu'un texte légal ou réglementaire oblige l'auditeur à faire mention dans son rapport des omissions ou des déficiences que comportent les autres informations.

Documents contenant des états financiers audités (Réf. par. 2)

Considérations propres aux petites entités

- A2. Sauf dans les cas où un texte légal ou réglementaire les y oblige, les petites entités sont moins susceptibles que d'autres de publier des documents contenant des états financiers audités. Un tel document pourrait cependant exister, par exemple en

raison d'une obligation légale de joindre un rapport des responsables de la gouvernance aux états financiers audités. Un compte de résultat détaillé et un rapport de gestion sont des exemples d'autres informations pouvant être présentées dans un document contenant les états financiers audités d'une petite entité.

Définition des autres informations (Réf. : alinéa 5 a))

- A3. Les autres informations peuvent comprendre, par exemple :
- un rapport de gestion sur l'activité établi par la direction ou les responsables de la gouvernance;
 - des résumés ou faits saillants financiers;
 - des données sur les ressources humaines;
 - les prévisions en matière de dépenses d'investissement;
 - des ratios financiers;
 - le nom des dirigeants et des administrateurs;
 - des données trimestrielles choisies.
- A4. Aux fins des normes ISA, les autres informations ne comprennent pas, par exemple :
- un communiqué de presse ou une note de transmission, tels qu'une lettre d'envoi, accompagnant le document qui contient les états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états;
 - les informations communiquées aux analystes financiers;
 - les informations publiées sur le site Web de l'entité.

Lecture des autres informations (Réf. : par. 7)

- A5. L'obtention des autres informations avant la date de son rapport permet à l'auditeur de résoudre en temps opportun avec la direction les incohérences significatives et les anomalies significatives apparentes concernant des faits. Un accord entre l'auditeur et la direction sur le moment où les autres informations seront disponibles peut être utile.

Incohérences significatives

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues avant la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 10)

- A6. Lorsque la direction refuse de réviser les autres informations, l'auditeur peut se fonder sur l'avis de son conseiller juridique pour décider des autres mesures à prendre.

Considérations propres aux entités du secteur public

- A7. Dans le secteur public, il se peut que l'auditeur n'ait pas la faculté de démissionner ou de ne pas délivrer son rapport. En pareils cas, l'auditeur peut

remettre aux instances officielles compétentes un rapport décrivant en détail l'incohérence relevée.

Incohérences significatives relevées dans les autres informations obtenues après la date du rapport de l'auditeur (Réf. : par. 12 et 13)

- A8. Lorsque la direction accepte de procéder à la révision des autres informations, les procédures mises en oeuvre par l'auditeur peuvent comprendre la revue des dispositions prises par la direction pour s'assurer que les personnes ayant reçu les états financiers publiés antérieurement, le rapport de l'auditeur sur ces états et les autres informations sont informées de la révision.
- A9. L'obtention d'un avis de son conseiller juridique compte parmi les autres mesures appropriées que l'auditeur peut être amené à prendre lorsque la direction refuse de procéder à la révision des autres informations que l'auditeur considère comme nécessaire.

Anomalies significatives concernant des faits (Réf. : par. 14 à 16)

- A10. Lorsque l'auditeur s'entretient avec la direction au sujet d'une anomalie significative apparente concernant des faits, il se peut qu'il ne soit pas en mesure d'évaluer la validité de certaines données comprises dans les autres informations ainsi que des réponses de la direction à ses demandes d'informations, et il peut conclure à l'existence de divergences légitimes de jugement ou d'opinion.
- A11. Lorsque l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative concernant des faits que la direction refuse de corriger, l'obtention d'un avis de son conseiller juridique compte parmi les autres mesures appropriées qu'il peut être amené à prendre.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 800**

**Audits d'états financiers préparés conformément à des
référentiels à usage particulier — Considérations particulières**

This International Standard on Auditing (ISA) 800, “Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 800, «Audits d’états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 800, “Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 800, «Audits d’états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 800, “Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks.” Numéro ISBN : 978-1-60815-030-4.

Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6-7
Exigences	
Points à considérer au moment d'accepter la mission	8
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit	9-10
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport	11-14
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition de «référentiel à usage particulier»	A1-A4
Points à considérer au moment d'accepter la mission	A5-A8
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit	A9-A12
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport	A13-A15
Annexe : Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier	

La Norme internationale d'audit (ISA) 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.
2. La présente norme ISA est élaborée dans l'optique d'un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier. La norme ISA 805¹ traite des considérations particulières pertinentes dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, d'un compte ou d'un poste spécifique d'un état financier.
3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il applique les normes ISA à un audit d'états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier, est de tenir compte de façon appropriée des points particuliers qui sont pertinents par rapport :
 - a) à l'acceptation de la mission;
 - b) à la planification et à la réalisation de la mission;
 - c) à la formation d'une opinion et au rapport sur les états financiers.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «états financiers à usage particulier», des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier; (Réf. : par. A4)
 - b) «référentiel à usage particulier», un référentiel d'information financière conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'utilisateurs particuliers. Le référentiel d'information financière peut être un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle ou un référentiel reposant sur l'obligation de conformité². (Réf. : par. A1 à A4)
7. Dans la présente norme ISA, le terme «états financiers» s'entend d'un jeu complet d'états financiers à usage particulier, y compris les notes annexes. Les notes

¹ Norme ISA 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un d'état financier — Considérations particulières».

² Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», alinéa 13 a).

annexes comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers, ainsi que les documents requis pour que soit constitué un jeu complet d'états financiers.

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Caractère acceptable du référentiel d'information financière

8. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable³. Dans un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit acquérir une compréhension des aspects suivants de sa mission : (Réf. : par. A5 à A8)
- l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés;
 - les utilisateurs visés;
 - les mesures prises par la direction pour déterminer que le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

9. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit⁴. Aux fins de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers à usage particulier, l'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISA exige que des points particuliers soient pris en considération dans le contexte de la mission. (Réf. : par. A9 à A12)
10. La norme ISA 315 exige de l'auditeur qu'il acquière une compréhension du choix et de l'application des méthodes comptables de l'entité⁵. Dans le cas d'états financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit acquérir une compréhension des interprétations importantes que la direction a faites du contrat lors de la préparation de ces états financiers. Une interprétation est importante lorsqu'une autre interprétation raisonnable aurait conduit à une différence significative dans les informations présentées dans les états financiers.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

11. Pour se former une opinion et délivrer un rapport sur des états financiers à usage particulier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700⁶. (Réf. : par. A13)

³ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

⁴ Norme ISA 200, paragraphe 18.

⁵ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», alinéa 11 c).

⁶ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

Description du référentiel d'information financière applicable

12. La norme ISA 700 exige de l'auditeur qu'il évalue si les états financiers mentionnent ou décrivent adéquatement le référentiel d'information financière applicable⁷. Dans le cas d'états financiers préparés conformément aux clauses d'un contrat, l'auditeur doit évaluer si les états financiers décrivent adéquatement toutes les interprétations importantes du contrat qui a servi de base à la préparation des états financiers.
13. La norme ISA 700 traite de la forme et du contenu du rapport de l'auditeur. Dans le cas d'un rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier :
- le rapport de l'auditeur doit également décrire l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés et, au besoin, les utilisateurs visés, ou renvoyer à une note de ces états financiers qui contient ces informations;
 - lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour la préparation d'états financiers de cette nature, les explications concernant la responsabilité de la direction⁸ pour les états financiers doivent également mentionner la responsabilité qui lui incombe de déterminer si le référentiel d'information financière applicable est acceptable dans les circonstances.

Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier

14. Le rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier doit inclure un paragraphe d'observations avertissant les utilisateurs du rapport de l'auditeur du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible que ces états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. L'auditeur doit inclure ce paragraphe sous un titre approprié. (Réf. : par. A14 et A15)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de «référentiel à usage particulier» (Réf. : par. 6)

- A1. Exemples de référentiels à usage particulier :
- référentiel reposant sur des règles fiscales pour un jeu d'états financiers joints à la déclaration fiscale d'une entité;
 - comptabilité des encaissements et décaissements pour des informations concernant les flux de trésorerie que l'entité peut être tenue de préparer à la demande de créanciers;
 - dispositions en matière d'information financière qu'une autorité de réglementation établit en fonction de ses propres exigences;

⁷ Norme ISA 700, paragraphe 15.

⁸ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

- dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, tel qu'un acte de fiducie relatif à une émission d'obligations, un contrat de prêt ou une subvention pour un projet.
- A2. Il peut arriver qu'un référentiel à usage particulier s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, sans toutefois être en conformité avec toutes les exigences de ce dernier référentiel. Ce serait le cas, par exemple, d'un contrat exigeant que des états financiers soient préparés conformément à la plupart, mais non à la totalité, des normes d'information financière d'un pays donné. Lorsqu'un tel référentiel à usage particulier est acceptable dans le contexte de la mission, il ne serait pas approprié que la description du référentiel d'information financière applicable fournie dans les états financiers à usage particulier suggère une conformité totale au référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires. Dans l'exemple du contrat susmentionné, la description du référentiel d'information financière applicable peut faire mention des dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat plutôt que des normes d'information financière du pays en question.
- A3. Dans la situation décrite au paragraphe A2, il se peut que le référentiel à usage particulier ne soit pas un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle même si c'est le cas du référentiel d'information financière dont il s'inspire. Cela peut arriver lorsque le référentiel à usage particulier n'est pas en conformité avec toutes les exigences du référentiel d'information financière établi par l'organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrit par des textes légaux ou réglementaires, dont le respect est nécessaire pour que les états financiers donnent une image fidèle.
- A4. Les états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier peuvent être les seuls états financiers que l'entité prépare. Dans de telles circonstances, ces états financiers peuvent être utilisés par des utilisateurs autres que ceux pour lesquels le référentiel d'information financière a été conçu. Malgré une large diffusion des états financiers en pareille situation, ils sont néanmoins considérés, aux fins des normes ISA, comme des états financiers à usage particulier. Les exigences des paragraphes 13 et 14 visent à éviter les malentendus sur l'usage pour lequel les états financiers ont été préparés.

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Caractère acceptable du référentiel d'information financière (Réf. : par. 8)

- A5. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, les besoins d'information financière des utilisateurs visés constituent un facteur clé dans la détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers.

- A6. Le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes conçues pour la préparation d'états financiers à usage particulier. En pareil cas, ces normes seront tenues pour acceptables aux fins de tels états financiers si l'organisme suit une procédure établie et transparente comprenant des délibérations et la prise en compte des points de vue des parties prenantes concernées. Dans certains pays, il se peut que des textes légaux ou réglementaires prescrivent le référentiel d'information financière à utiliser par la direction pour la préparation des états financiers à usage particulier d'un certain type d'entité. Par exemple, une autorité de réglementation peut établir des dispositions en matière d'information financière conçues pour répondre à ses propres besoins. En l'absence d'indications contraires, un tel référentiel d'information financière est tenu pour acceptable aux fins des états financiers à usage particulier préparés par une entité de ce type.
- A7. Lorsque des exigences légales ou réglementaires s'ajoutent aux normes d'information financière mentionnées au paragraphe A6, la norme ISA 210 exige que l'auditeur détermine s'il existe des conflits entre les normes d'information financière et les exigences supplémentaires, et prescrit les mesures à prendre par l'auditeur, le cas échéant⁹.
- A8. Le référentiel d'information financière applicable peut comprendre les dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat, ou de sources autres que celles qui sont décrites aux paragraphes A6 et A7. En pareil cas, la détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière dans le contexte de la mission se fait en examinant si le référentiel présente des caractéristiques normalement présentées par des référentiels d'information financière acceptables, selon les indications de l'Annexe 2 de la norme ISA 210. Dans le cas d'un référentiel à usage particulier, l'importance relative, par rapport à une mission donnée, de chacune des caractéristiques normalement présentées par un référentiel d'information financière acceptable est une affaire de jugement professionnel. Par exemple, aux fins de l'établissement de la valeur de l'actif net d'une entité à la date de sa vente, le vendeur et l'acquéreur peuvent avoir convenu que des estimations très prudentes des provisions pour créances douteuses sont appropriées pour leurs besoins, même si une telle information financière n'est pas neutre lorsqu'on la compare à l'information financière préparée conformément à un référentiel à usage général.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 9)

- A9. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également que l'auditeur se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit

⁹ Norme ISA 210, paragraphe 18.

- particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence¹⁰.
- A10. L'application de certaines exigences des normes ISA dans un audit d'états financiers à usage particulier peut nécessiter que l'auditeur tienne compte de considérations particulières. Par exemple, dans la norme ISA 320, les jugements quant aux questions qui sont significatives pour les utilisateurs des états financiers reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe¹¹. Dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, toutefois, ces jugements reposent sur la prise en considération des besoins d'information financière des utilisateurs visés.
- A11. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, comme ceux qui sont préparés conformément aux exigences d'un contrat, la direction peut convenir avec les utilisateurs visés d'un seuil en deçà duquel les anomalies détectées au cours de l'audit ne feront pas l'objet de corrections ou d'autres ajustements. L'existence d'un tel seuil ne dégage pas l'auditeur de l'obligation de déterminer un seuil de signification conformément à la norme ISA 320 aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit des états financiers à usage particulier.
- A12. Selon les normes ISA, les communications avec les responsables de la gouvernance dépendent du lien entre ceux-ci et les états financiers faisant l'objet de l'audit, et notamment du fait que les responsables de la gouvernance aient ou non la responsabilité de la surveillance de la préparation de ces états financiers. Dans le cas d'états financiers à usage particulier, il se peut que les responsables de la gouvernance n'aient pas cette responsabilité, par exemple lorsque l'information financière est préparée uniquement pour les besoins de la direction. En pareil cas, il se peut que les exigences de la norme ISA 260¹² ne soient pas pertinentes pour l'audit des états financiers à usage particulier, sauf lorsque l'auditeur est également chargé de l'audit des états financiers à usage général de l'entité ou, par exemple, qu'il a convenu avec les responsables de la gouvernance de l'entité de leur communiquer les questions pertinentes relevées au cours de l'audit des états financiers à usage particulier.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

- A13. L'annexe de la présente norme ISA comprend des exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier.

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

¹¹ Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit», paragraphe 2.

¹² Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance».

Avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier (Réf. : par. 14)

A14. Les états financiers à usage particulier peuvent être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles ils étaient destinés. Par exemple, une autorité de réglementation peut exiger que certaines entités rendent publics les états financiers à usage particulier. Pour éviter les malentendus, l'auditeur avertit les lecteurs de son rapport du fait que les états financiers ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier et que, en conséquence, il est possible qu'ils ne puissent se prêter à un usage autre.

Restrictions à la diffusion et à l'utilisation (Réf. : par. 14)

A15. Outre l'avertissement exigé par le paragraphe 14, l'auditeur peut également considérer comme approprié d'indiquer que le rapport de l'auditeur est exclusivement destiné aux utilisateurs visés. Selon les textes légaux ou réglementaires du pays, cela peut se faire par une limitation de l'utilisation et de la diffusion du rapport de l'auditeur. Dans ces circonstances, le paragraphe d'observations dont il est question au paragraphe 14 peut être étoffé afin d'inclure ces autres points, et le titre du paragraphe modifié en conséquence.

Annexe

(Réf. : par. A13)

Exemples de rapports de l'auditeur sur des états financiers à usage particulier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément aux règles fiscales du pays X (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans un contrat (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but de se conformer aux clauses de ce contrat. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière;**
- **le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur**

l'obligation de conformité;

- **les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210;**
- **la diffusion et l'utilisation du rapport de l'auditeur font l'objet de restrictions.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction de la société ABC sur la base des dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat conclu le 1^{er} janvier 20X1 entre la société ABC et la société DEF («le contrat»).

Responsabilité de la direction¹³ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables

¹³ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions en matière d'information financière stipulées à l'article Z du contrat.

Référentiel comptable et restrictions quant à la diffusion et à l'utilisation

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés pour permettre à la société ABC de se conformer aux dispositions en matière d'information financière stipulées dans le contrat susmentionné. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société ABC et à la société DEF et ne devrait pas être diffusé à d'autres parties ou utilisé par d'autres parties que la société ABC et la société DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **les états financiers ont été préparés par la direction d'une société en nom collectif conformément aux règles fiscales du pays X (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but d'aider les associés à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière;**
- **le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité;**
- **les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210;**
- **la diffusion du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société en nom collectif ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1 et le compte de

résultat pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction sur la base des règles fiscales du pays X.

Responsabilité de la direction¹⁴ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation de ces états financiers conformément aux règles fiscales du pays X, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la société. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers de la société en nom collectif ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à [décrire la loi fiscale applicable] du pays X.

Référentiel comptable et restrictions quant à la diffusion

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers, qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider les associés de la société en nom collectif

¹⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

ABC à préparer leurs déclarations fiscales personnelles. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre. Notre rapport est destiné uniquement à la société en nom collectif ABC et à ses associés et ne devrait pas être distribué à d'autres parties.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **les états financiers ont été préparés par la direction de l'entité conformément à des dispositions en matière d'information financière établies par une autorité de réglementation (c'est-à-dire un référentiel à usage particulier) dans le but de répondre aux besoins de cette autorité de réglementation. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière;**
- **le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle;**
- **les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction pour les états financiers donnée dans la norme ISA 210;**
- **la diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur ne font pas l'objet de restrictions;**
- **le paragraphe «Autre point» mentionne que l'auditeur a également délivré un rapport d'auditeur sur des états financiers préparés par la société ABC pour la même période conformément à un référentiel à usage général.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la société ABC, qui comprennent le bilan au 31 décembre 20X1, et le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Les états financiers ont été préparés par la direction sur la base des dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z.

Responsabilité de la direction¹⁵ pour les états financiers

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers conformément aux dispositions en matière d'information

¹⁵ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

financière de l'article Y du règlement Z¹⁶, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle¹⁷ des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité¹⁸. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations

¹⁶ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.*

¹⁷ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.*

¹⁸ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit des états financiers, cette phrase serait libellée comme suit: «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle d'états financiers afin de concevoir les procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «are presented fairly» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme équivalentes.*

comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, 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 dispositions en matière d'information financière de l'article Y du règlement Z.

Référentiel comptable

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X des états financiers qui décrit le référentiel comptable appliqué. Les états financiers ont été préparés dans le but d'aider la société ABC à répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que les états financiers ne puissent se prêter à un usage autre.

Autre point

La société ABC a préparé un jeu distinct d'états financiers pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS), sur lesquels nous avons délivré aux actionnaires de la société ABC un rapport d'auditeur distinct daté du 31 mars 20X2.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 805**

Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières

This International Standard on Auditing (ISA) 805, “Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 805, «Audit d’états financiers isolés et d’éléments, de comptes ou de postes spécifiques d’un d’état financier — Considérations particulières», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 805, “Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 805, «Audit d’états financiers isolés et d’éléments, de comptes ou de postes spécifiques d’un état financier — Considérations particulières» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 805, “Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement.” Numéro ISBN : 978-1-60815-031-1.

Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	
Points à considérer au moment d'accepter la mission	7-9
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit	10
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport	11-17
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1-A4
Points à considérer au moment d'accepter la mission	A5-A9
Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit	A10-A14
Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport	A15-A18
Annexe 1 : Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier	
Annexe 2 : Exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier	

La Norme internationale d'audit (ISA) 805, «Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier — Considérations particulières», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à l'audit d'un état financier isolé ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. L'état financier isolé ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel à usage général ou à un référentiel à usage particulier. Dans le dernier cas, la norme ISA 800¹ s'applique également à la mission d'audit. (Réf. : par. A1 à A4)
2. La présente norme ISA ne s'applique pas au rapport de l'auditeur d'une composante, délivré par suite de travaux réalisés sur les informations financières de la composante à la demande de l'équipe affectée à l'audit de groupe pour les besoins d'un audit des états financiers de groupe (voir la norme ISA 600²).
3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

Date d'entrée en vigueur

4. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers isolés ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. Dans le cas des audits portant sur des états financiers isolés ou des éléments, des comptes ou des postes spécifiques d'un état financier préparés à une date donnée, la présente norme ISA ne s'applique qu'aux audits de telles informations qui ont été préparées à compter du 14 décembre 2010.

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur, lorsqu'il applique les normes ISA lors de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier, est de tenir compte de façon appropriée des considérations particulières qui sont pertinentes par rapport :
 - a) à l'acceptation de la mission;
 - b) à la planification et à la réalisation de la mission;

¹ Norme ISA 800, «Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières».

² Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières».

- c) à la formation d'une opinion et au rapport sur un état financier isolé ou sur un élément, compte ou poste spécifique d'un état financier.

Définitions

- 6. Dans la présente norme ISA, on entend par :
 - a) «élément d'un état financier» ou «élément», un «élément, un compte ou un poste d'un état financier»;
 - b) «Normes internationales d'information financière», les Normes internationales d'information financière publiées par l'International Accounting Standards Board;
 - c) «état financier isolé» ou «élément spécifique d'un état financier», l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier ainsi que les notes annexes. Les notes annexes comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives pertinentes par rapport à l'état financier ou à l'élément.

Exigences

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA

- 7. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit³. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, cette exigence s'applique que l'auditeur soit ou non également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer s'il est faisable en pratique de réaliser l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique de ces états financiers conformément aux normes ISA. (Réf. : par. A5 et A6)

Caractère acceptable du référentiel d'information financière

- 8. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il détermine si le référentiel d'information financière à appliquer aux fins de la préparation des états financiers est acceptable⁴. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur aura notamment à se demander si l'application du référentiel d'information financière aboutira à une présentation qui fournit des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'information communiquée par l'état financier ou l'élément, de même que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information. (Réf. : par. A7)

³ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 18.

⁴ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

Forme de l'opinion

9. La norme ISA 210 exige que les termes et conditions convenus pour la mission d'audit précisent la forme et le contenu prévus des rapports qui seront délivrés par l'auditeur⁵. Dans le cas de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit se demander si la forme prévue de l'opinion est appropriée dans les circonstances. (Réf. : par. A8 et A9)

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit

10. La norme ISA 200 indique que les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers par un auditeur; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire^{6, 7}. Aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur devra adapter au contexte de la mission toutes les normes ISA pertinentes pour l'audit, dans la mesure nécessaire. (Réf. : par. A10 à A14)

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport

11. Lorsqu'il se forme une opinion et qu'il fait rapport sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur doit se conformer aux exigences de la norme ISA 700⁸, adaptées dans la mesure nécessaire au contexte de la mission. (Réf. : par. A15 et A16)

Rapport sur un jeu complet d'états financiers de l'entité et sur un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers

12. Si l'auditeur entreprend une mission visant à délivrer un rapport sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier concurremment à une mission portant sur l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion distincte pour chacune de ces missions.
13. Il peut arriver qu'un état financier isolé audité ou qu'un élément spécifique audité d'un état financier soit publié avec le jeu complet d'états financiers audités de l'entité. Si l'auditeur conclut que la présentation d'un état financier isolé ou de l'élément spécifique d'un état financier ne permet pas de le différencier suffisamment du jeu complet d'états financiers, il doit demander à la direction de corriger la situation. Sous réserve des paragraphes 15 et 16, l'auditeur doit également différencier l'opinion formulée sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier de celle formulée sur le jeu complet d'états financiers. L'auditeur ne doit délivrer son rapport comportant l'opinion sur

⁵ Norme ISA 210, alinéa 10 e).

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 2.

⁷ L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200 explique que l'expression «états financiers» désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable.

⁸ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers».

l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier que s'il est convaincu que la différenciation est suffisante.

Opinion modifiée, paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité

14. Si l'opinion exprimée dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité est une opinion modifiée, ou si ce rapport comporte un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points, l'auditeur doit déterminer les incidences d'une telle situation sur son rapport concernant un état financier isolé ou un élément spécifique de ces états financiers. Lorsqu'il le considère approprié, l'auditeur doit modifier l'opinion formulée sur l'état financier isolé ou sur l'élément spécifique d'un état financier, ou inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points dans son rapport, selon le cas. (Réf. : par. A17)
15. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet des états financiers de l'entité pris dans son ensemble, la norme ISA 705 ne lui permet pas d'inclure dans le même rapport une opinion non modifiée sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique qui est compris dans ces états financiers⁹. L'inclusion d'une telle opinion non modifiée dans le même rapport entrerait en effet en contradiction avec l'opinion défavorable de l'auditeur ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble. (Réf. : par. A18)
16. Si l'auditeur conclut à la nécessité d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité pris dans son ensemble, mais que, dans le contexte d'un audit distinct portant sur un élément spécifique de ces états financiers, il considère néanmoins qu'il est approprié d'exprimer une opinion non modifiée sur cet élément, il n'exprimera une telle opinion que si :
 - a) les textes légaux ou réglementaires ne lui interdisent pas de le faire;
 - b) cette opinion est exprimée dans un rapport de l'auditeur qui n'est pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion;
 - c) l'élément spécifique ne constitue pas une partie importante du jeu complet d'états financiers de l'entité.
17. L'auditeur ne doit pas exprimer une opinion non modifiée sur un état financier isolé faisant partie d'un jeu complet d'états financiers s'il a exprimé une opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers pris dans son ensemble. Cette interdiction est valable même dans le cas où le rapport de l'auditeur sur un état financier isolé ne serait pas publié conjointement avec le rapport dans lequel l'auditeur a exprimé une

⁹ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 15.

opinion défavorable ou formulé une impossibilité d'exprimer une opinion, car un état financier isolé est considéré comme constituant une partie importante du jeu complet d'états financiers.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1)

- A1. La norme ISA 200 définit les «informations financières historiques» comme des informations relatives à une entité particulière, exprimées en termes financiers, provenant essentiellement du système comptable de l'entité et ayant trait à des événements économiques survenus au cours de périodes écoulées ou à des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments précis dans le passé¹⁰.
- A2. La norme ISA 200 définit les «états financiers» comme une représentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes annexes à ces informations, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment précis dans le temps ou leur évolution au cours d'une période, conformément à un référentiel d'information financière. Le terme «états financiers» désigne généralement un jeu complet d'états financiers, entendu au sens que lui donne le référentiel d'information financière applicable¹¹.
- A3. Les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers¹²; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, comme un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA fournit des indications à cet égard. (L'Annexe 1 donne des exemples d'autres informations financières historiques.)
- A4. Une mission visant à fournir une assurance raisonnable, autre qu'un audit d'informations financières historiques, est exécutée conformément à la Norme internationale de mission d'assurance (ISAE) 3000¹³.

Points à considérer au moment d'accepter la mission

Application des normes ISA (Réf. : par. 7)

- A5. La norme ISA 200 exige de l'auditeur qu'il se conforme a) aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers et b) à l'ensemble des normes ISA pertinentes pour son audit. Elle exige également de l'auditeur qu'il se conforme à chacune des exigences d'une norme ISA à moins que, dans le cadre d'un audit particulier, la norme ISA dans son ensemble ne soit pas pertinente ou

¹⁰ Norme ISA 200, alinéa 13 g).

¹¹ Norme ISA 200, alinéa 13 f).

¹² Norme ISA 200, paragraphe 2.

¹³ ISAE 3000, «Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information».

qu'une exigence ne soit pas pertinente du fait que son application dépend de l'existence d'une condition qui n'est pas remplie. Dans des situations exceptionnelles, l'auditeur peut juger nécessaire de déroger à une exigence pertinente d'une norme ISA en mettant en oeuvre des procédures d'audit de remplacement pour atteindre le but visé par cette exigence¹⁴.

- A6. Il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de se conformer aux exigences des normes ISA pertinentes pour l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier lorsque l'auditeur n'est pas également chargé de réaliser l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité. En pareil cas, il arrive souvent que l'auditeur ne possède pas la même compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, que l'auditeur qui audite également le jeu complet d'états financiers de l'entité. En outre, l'auditeur ne dispose pas des éléments probants concernant la qualité générale des documents comptables et des autres informations comptables qu'il obtiendrait dans un audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité. Par conséquent, il se peut que l'auditeur ait besoin d'éléments probants supplémentaires pour corroborer les éléments probants tirés des documents comptables. Dans le cas de l'audit d'un élément spécifique d'un état financier, certaines normes ISA exigent des travaux d'audit qui peuvent être démesurés au regard de l'élément faisant l'objet de l'audit. Par exemple, même si les exigences de la norme ISA 570¹⁵ seront vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'audit d'un tableau des créances de l'entité, il se peut qu'il ne soit pas faisable en pratique de s'y conformer en raison de l'ampleur des travaux d'audit requis. Si l'auditeur conclut qu'il n'est peut-être pas faisable en pratique de réaliser un audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier conformément aux normes ISA, il peut alors s'en entretenir avec les membres de la direction pour déterminer si un autre type de mission serait davantage faisable en pratique.

Caractère acceptable du référentiel d'information financière (Réf. : par. 8)

- A7. Un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel d'information financière applicable qui s'inspire d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes internationales d'information financière). Si c'est le cas, la détermination du caractère acceptable du référentiel applicable peut impliquer de déterminer si ce dernier comporte toutes les exigences du référentiel dont il s'inspire qui sont pertinentes pour la présentation d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier qui fournit des informations adéquates.

¹⁴ Norme ISA 200, paragraphes 14, 18, 22 et 23.

¹⁵ Norme ISA 570, «Continuité de l'exploitation».

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

- A8. La forme de l'opinion exprimée par l'auditeur sera fonction du référentiel d'information financière applicable ainsi que, le cas échéant, des textes légaux ou réglementaires applicables¹⁶. Conformément à la norme ISA 700¹⁷ :
- a) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il doit, dans son opinion, sauf disposition contraire d'un texte légal ou réglementaire, utiliser le libellé suivant : les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle [...] conformément [au référentiel d'information financière applicable]^a;
 - b) lorsque l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur un jeu complet d'états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, cette opinion doit indiquer que les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel d'information financière applicable].
- A9. Dans le cas d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, il se peut que le référentiel d'information financière applicable ne traite pas expressément de la présentation de l'état financier ou de l'élément. Cela peut se produire lorsque le référentiel d'information financière applicable est inspiré d'un référentiel d'information financière établi par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu pour la préparation d'un jeu complet d'états financiers (par exemple, les Normes internationales d'information financière). L'auditeur se demande alors si la forme prévue de l'opinion est appropriée à la lumière du référentiel d'information financière applicable. Les facteurs susceptibles d'influer sur la réflexion de l'auditeur quant à l'utilisation du libellé «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle^b» dans son opinion comprennent notamment :
- le fait que le champ d'application du référentiel d'information financière applicable soit, expressément ou implicitement, limité ou non à la préparation d'un jeu complet d'états financiers;
 - le fait que l'état financier isolé ou l'élément spécifique d'un état financier :
 - o soit ou non en tous points conforme à chacune des exigences du référentiel pertinentes pour l'état financier particulier ou l'élément particulier, et que la présentation de l'état financier ou de l'élément comprenne ou non les notes annexes,

¹⁶ Norme ISA 200, paragraphe 8.

¹⁷ Norme ISA 700, paragraphes 35 et 36.

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

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

- o dans la mesure nécessaire pour aboutir à une présentation fidèle, qu'il fournisse ou non plus d'informations que celles expressément exigées par le référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, déroge à une exigence du référentiel.

La décision de l'auditeur quant à la forme prévue de l'opinion est une question de jugement professionnel. Pour prendre sa décision, l'auditeur peut se demander si l'utilisation du libellé «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle^c» dans son opinion sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier préparé conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle est généralement reconnue dans le pays en cause.

Points à considérer lors de la planification et de la réalisation de l'audit (Réf. : par. 10)

- A10. La pertinence de chacune des normes ISA nécessite un examen attentif. Même si un seul élément spécifique d'un état financier fait l'objet de l'audit, les normes ISA comme la norme ISA 240¹⁸, la norme ISA 550¹⁹ et la norme ISA 570 sont, en principe, pertinentes. Cela tient au fait que l'élément pourrait comporter une anomalie résultant d'une fraude, de l'incidence d'opérations entre parties liées, ou de l'application incorrecte de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation au regard du référentiel d'information financière applicable.
- A11. En outre, les normes ISA sont élaborées dans l'optique de la réalisation d'un audit d'états financiers; lorsque l'audit porte sur un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier²⁰, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. Par exemple, les déclarations écrites de la direction sur le jeu complet d'états financiers seraient remplacées par des déclarations écrites sur la présentation de l'état financier ou de l'élément conformément au référentiel d'information financière applicable.
- A12. Lorsque l'audit d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier est réalisé conjointement avec l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité, il se peut que l'auditeur puisse utiliser des éléments probants obtenus dans le cadre de l'audit du jeu complet d'états financiers de l'entité dans son audit de l'état financier ou de l'élément. Toutefois, les normes ISA exigent que l'auditeur planifie et réalise l'audit de l'état financier ou de l'élément de façon à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur l'état financier ou l'élément.

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

¹⁸ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

¹⁹ Norme ISA 550, «Parties liées».

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe 2.

- A13. Chacun des états financiers qui composent un jeu complet d'états financiers, et bon nombre des éléments de ces états financiers, y compris les notes annexes, sont interreliés. Par conséquent, lorsqu'il audite un état financier isolé ou un élément spécifique d'un état financier, l'auditeur peut ne pas être en mesure d'examiner isolément cet état financier ou cet élément. Par conséquent, il se peut qu'il ait à mettre en oeuvre des procédures portant sur les éléments interreliés afin d'atteindre l'objectif de l'audit.
- A14. Par ailleurs, le seuil de signification déterminé pour un état financier isolé ou pour un élément spécifique d'un état financier peut être inférieur au seuil de signification déterminé pour le jeu complet d'états financiers de l'entité; cela aura une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, et sur l'évaluation des anomalies non corrigées.

Considérations relatives à la formation de l'opinion et au rapport (Réf. : par. 11)

- A15. La norme ISA 700 exige que l'auditeur, aux fins de la formation de son opinion, qu'il évalue si les états financiers fournissent des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre l'incidence des opérations et événements significatifs sur les données communiquées dans les états financiers²¹. Dans le cas d'un état financier isolé ou d'un élément spécifique d'un état financier, il est important que l'état financier ou l'élément, y compris les notes annexes, fournisse, au regard des exigences du référentiel d'information financière applicable, des informations adéquates permettant aux utilisateurs visés de comprendre les données communiquées dans l'état financier ou dans l'élément, ainsi que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur les données communiquées dans l'état financier ou l'élément.
- A16. L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier isolé ou sur un élément spécifique d'un état financier.

Opinion modifiée, paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers de l'entité (Réf. : par. 14 et 15)

- A17. Même lorsque l'opinion modifiée sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, le paragraphe d'observations ou le paragraphe sur d'autres points ne se rapporte pas à l'état financier audité ou à l'élément audité, l'auditeur peut néanmoins considérer comme approprié de mentionner la modification dans un paragraphe sur d'autres points de son rapport sur l'état financier ou l'élément parce qu'il juge qu'une telle mention est pertinente pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'état financier audité, l'élément audité ou le rapport de l'auditeur y afférent (voir la norme ISA 706)²².

²¹ Norme ISA 700, alinéa 13 e).

²² Norme ISA 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», paragraphe 6.

A18. Dans le rapport de l'auditeur sur un jeu complet d'états financiers de l'entité, la formulation d'une impossibilité d'exprimer une opinion sur les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie, lorsque c'est pertinent, et l'expression d'une opinion non modifiée sur la situation financière sont permises puisque la formulation de l'impossibilité d'exprimer une opinion concerne les résultats d'exploitation et les flux de trésorerie seulement et non les états financiers pris dans leur ensemble²³.

Annexe 1

(Réf. : par. A3)

Exemples d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier

- Les créances, la provision pour créances douteuses, les stocks, le passif au titre des prestations constituées d'un régime de retraite privé, la valeur comptabilisée des actifs incorporels identifiés, ou le passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés» dans un portefeuille de contrats d'assurance, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs gérés à l'externe et des produits d'un régime de retraite privé, y compris les notes annexes.
- Un tableau des actifs corporels nets, y compris les notes annexes.
- Un tableau des décaissements relatifs à une immobilisation louée, y compris les notes explicatives.
- Un tableau de la participation au résultat ou des primes des employés, y compris les notes explicatives.

Annexe 2

(Réf. : par. A16)

Exemples de rapports de l'auditeur sur un état financier isolé et sur un élément spécifique d'un état financier

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé préparé conformément à un référentiel à usage général (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur un état financier isolé préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle).
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur un élément spécifique, un compte ou un poste d'un état financier préparé conformément à un référentiel à usage particulier (aux fins de cet exemple, il s'agit d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité).

²³ Norme ISA 510, «Audit initial — soldes d'ouverture», paragraphe A8, et norme ISA 705, paragraphe A16.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un bilan (c'est-à-dire un état financier isolé).**
- **Le bilan a été préparé par la direction de l'entité conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un bilan.**
- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, conçu pour répondre aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a déterminé qu'il était approprié d'utiliser l'expression «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle», dans l'opinion de l'auditeur.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit du bilan ci-joint de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «l'état financier»).

Responsabilité de la direction²⁴ pour l'état financier

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de cet état financier conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation d'un tel état financier, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur l'état financier, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que l'état financier comporte des

²⁴ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle de l'état financier afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité²⁵. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, l'état financier donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, conformément aux dispositions du référentiel d'information financière du pays X applicables à la préparation de cet état financier.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un état des encaissements et des décaissements (c'est-à-dire un état financier isolé).**
- **L'état financier a été préparé par la direction de l'entité conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie afin de répondre à une demande d'informations sur les flux de trésorerie formulée par un créancier. La direction a le choix du référentiel d'information financière.**
- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers²⁶.**
- **L'auditeur a déterminé qu'il est approprié d'utiliser le libellé «donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle», dans son opinion.**

²⁵ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurrentement à l'audit de l'état financier, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle de l'état financier afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.»

²⁶ La norme ISA 800 contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

- **La diffusion et l'utilisation du rapport de l'auditeur ne font pas l'objet de restrictions.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit de l'état des encaissements et des décaissements ci-joint de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que d'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives (appelés collectivement ci-après «l'état financier»). L'état financier a été préparé par la direction selon la méthode de la comptabilité de trésorerie qui est décrite dans la note X.

Responsabilité de la direction²⁷ pour l'état financier

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de cet état financier conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X, ce qui implique de déterminer que la méthode de la comptabilité de trésorerie est une méthode appropriée pour la préparation de l'état financier dans les circonstances, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un état financier exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur l'état financier, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifiions et réalisions l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que l'état financier ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans l'état financier. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que l'état financier comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle de l'état financier afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comprend également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, le cas échéant, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble de l'état financier.

²⁷ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, l'état financier donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle des encaissements et des décaissements de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément à la méthode de la comptabilité de trésorerie décrite dans la note X.

Méthode de comptabilité

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X afférente à l'état financier, qui décrit la méthode de comptabilité appliquée. L'état financier a été préparé afin de fournir des informations au créancier XYZ. En conséquence, il est possible que l'état ne puisse se prêter à un usage autre.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Audit d'un passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés») d'un portefeuille de contrats d'assurance (c'est-à-dire un élément, un compte ou un poste spécifique d'un état financier).**
- **L'information financière a été préparée par la direction de l'entité conformément aux dispositions relatives à l'information financière établies par une autorité de réglementation afin de répondre aux exigences de cette autorité. La direction n'a pas le choix du référentiel d'information financière.**
- **Le référentiel d'information financière applicable est un référentiel reposant sur l'obligation de conformité conçu pour répondre aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers²⁸.**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers donnée dans la norme ISA 210.**
- **La diffusion du rapport de l'auditeur fait l'objet de restrictions.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Nous avons effectué l'audit du tableau ci-joint du passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés» de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 (appelé ci-après «le tableau»). Ce tableau a été préparé par la direction sur

²⁸ La norme ISA 800 contient des exigences et des indications concernant la forme et le contenu des états financiers préparés conformément à un référentiel à usage particulier.

la base des [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation].

Responsabilité de la direction²⁹ pour le tableau

La direction est responsable de la préparation de ce tableau conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation], ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'un tableau exempt d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur le tableau, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que le tableau ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans le tableau. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que le tableau comporte des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation du tableau afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un audit comprend également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble du tableau.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

²⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Opinion

À notre avis, l'information financière présentée dans le tableau du passif au titre des sinistres «survenus mais non déclarés» de la société d'assurances ABC au 31 décembre 20X1 a été préparée, dans tous ses aspects significatifs, conformément aux [décrire les dispositions relatives à l'information financière établies par l'autorité de réglementation].

Méthode de comptabilité et restriction de diffusion

Sans pour autant modifier notre opinion, nous attirons l'attention sur la note X afférente au tableau, qui décrit la méthode de comptabilité appliquée. Ce tableau a été préparé afin de permettre à la société d'assurances ABC de répondre aux exigences de l'autorité de réglementation DEF. En conséquence, il est possible que le tableau ne puisse se prêter à un usage autre . Notre rapport est destiné uniquement à la société d'assurances ABC et à l'autorité de réglementation DEF et ne devrait pas être diffusé auprès de parties autres que la société d'assurances ABC ou l'autorité de réglementation DEF.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 810**

**Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états
financiers résumés**

This International Standard on Auditing (ISA) 810, “Engagements to Report on Summary Financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 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 May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 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 all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d’un rapport sur des états financiers résumés», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 810, “Engagements to Report on Summary Financial Statements” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d’un rapport sur des états financiers résumés» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 810, “Engagements to Report on Summary Financial Statements.” Numéro ISBN : 978-1-60815-032-8.

Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés

(En vigueur pour les missions réalisées pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Date d'entrée en vigueur	2
Objectifs	3
Définitions	4
Exigences	
Acceptation de la mission	5-7
Nature des procédures	8
Forme de l'opinion	9-11
Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités	12-13
Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés	14-19
Restriction visant la diffusion ou l'utilisation du rapport, ou avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable	20
Données comparatives	21-22
Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés	23
Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés	24
Association du nom de l'auditeur	25-26
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Acceptation de la mission	A1-A7
Évaluation de la disponibilité des états financiers audités	A8
Forme de l'opinion	A9
Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités	A10
Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés	A11-A15
Données comparatives	A16-A17
Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés	A18

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés	A19
Association du nom de l'auditeur	A20
Annexe : Exemples de rapports sur des états financiers résumés	

La Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés», 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».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur dans le cadre d'une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés tirés d'états financiers qu'il a lui-même audités conformément aux normes ISA.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux missions portant sur les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

3. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) de déterminer s'il est approprié d'accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés;
 - b) s'il a pour mission de délivrer un rapport sur des états financiers résumés :
 - i) de formuler une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants obtenus,
 - ii) d'exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit qui décrit également le fondement de l'opinion.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «critères appliqués», les critères appliqués par la direction pour la préparation des états financiers résumés;

- b) «états financiers audités», les états financiers¹ audités par l'auditeur conformément aux normes ISA et dont sont tirés les états financiers résumés;
- c) «états financiers résumés», des informations financières historiques qui sont tirées d'états financiers, qui sont moins détaillées que ces derniers, mais qui fournissent néanmoins une représentation structurée, en cohérence avec celle fournie par les états financiers, des ressources économiques et des obligations de l'entité à un moment précis ou de leur évolution au cours d'une période². Les termes utilisés pour désigner ces informations financières historiques peuvent varier d'un pays à l'autre.

Exigences

Acceptation de la mission

- 5. L'auditeur ne doit accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, conformément à la présente norme ISA, que s'il a été chargé de réaliser, conformément aux normes ISA, un audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés. (Réf : par. A1)
- 6. Avant d'accepter une mission visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés, l'auditeur doit : (Réf : par. A2)
 - a) déterminer si les critères appliqués sont acceptables; (Réf : par. A3 à A7)
 - b) obtenir, de la part de la direction, confirmation qu'elle reconnaît et comprend les responsabilités qui lui incombent pour ce qui est :
 - i) de préparer les états financiers résumés conformément aux critères appliqués,
 - ii) de faire en sorte que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés aient accès aux états financiers audités sans trop de difficulté (ou, lorsqu'un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit des critères pour la préparation des états financiers résumés, mentionner ce texte légal ou réglementaire dans les états financiers résumés),
 - iii) d'inclure le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans tout document contenant les états financiers résumés et mentionnant que l'auditeur a délivré un rapport sur ces états;
 - c) s'entendre avec la direction sur la forme de l'opinion qui sera exprimée sur les états financiers résumés (voir les paragraphes 9 à 11).
- 7. Si l'auditeur conclut que les critères appliqués sont inacceptables ou s'il ne peut obtenir la confirmation de la direction mentionnée à l'alinéa 6 b), il ne doit pas

¹ L'alinéa 13 f) de la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», donne une définition des «états financiers».

² Norme ISA 200, alinéa 13 f).

accepter la mission visant la délivrance d'un rapport sur les états financiers résumés, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Une mission réalisée conformément à un tel texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISA. Par conséquent, l'auditeur ne doit pas indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés qu'une telle mission a été réalisée conformément à la présente norme ISA. Il doit faire mention de ce fait de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission. L'auditeur doit également déterminer l'incidence que cette situation peut avoir sur la mission d'audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.

Nature des procédures

8. Pour fonder son opinion sur les états financiers résumés, l'auditeur doit mettre en oeuvre les procédures suivantes, ainsi que toute autre procédure qu'il peut considérer comme nécessaire :
 - a) Évaluer si les états financiers résumés indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés.
 - b) Lorsque les états financiers résumés ne sont pas accompagnés des états financiers audités, évaluer s'ils décrivent clairement :
 - i) auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
 - ii) le texte légal ou réglementaire qui précise qu'il n'est pas obligatoire de mettre les états financiers audités à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et qui établit les critères pour la préparation des états financiers résumés.
 - c) Évaluer si les états financiers résumés fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués.
 - d) Comparer les états financiers résumés avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités pour déterminer s'ils concordent avec ces informations ou peuvent être recalculés à partir de ces informations.
 - e) Évaluer si les états financiers résumés ont été préparés conformément aux critères appliqués.
 - f) Évaluer, au regard de l'usage prévu des états financiers résumés, si ces derniers contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.
 - g) Évaluer si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés auront accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, sauf si un texte légal ou réglementaire prévoit qu'il n'est pas obligatoire de les mettre à leur disposition et établit des critères pour la préparation des états financiers résumés. (Réf. : par. A8)

Forme de l'opinion

9. Lorsque l'auditeur a conclu qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, cette opinion doit, sauf disposition contraire d'un texte

- légal ou réglementaire, être formulée au moyen de l'un des libellés suivants : (Réf. : par. A9)
- a) les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités, conformément [aux critères appliqués];
 - b) les états financiers résumés constituent un résumé fidèle des états financiers audités, conformément [aux critères appliqués].
10. Si un texte légal ou réglementaire prescrit un libellé pour la formulation de l'opinion sur les états financiers résumés qui s'écarte de ceux qui sont décrits au paragraphe 9, l'auditeur doit :
- a) mettre en oeuvre les procédures décrites au paragraphe 8 ainsi que toute procédure complémentaire nécessaire pour lui permettre d'exprimer l'opinion prescrite;
 - b) évaluer s'il y a un risque que les utilisateurs des états financiers résumés se méprennent sur l'opinion de l'auditeur sur les états financiers résumés et, dans l'affirmative, s'il est possible d'atténuer ce risque en ajoutant des explications dans son rapport sur les états financiers résumés.
11. Si, dans le cas de l'alinéa 10 b), l'auditeur conclut que l'ajout d'explications dans son rapport sur les états financiers résumés ne permettrait pas d'atténuer le risque de méprise, il ne doit pas accepter la mission, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Une mission réalisée conformément à un tel texte légal ou réglementaire n'est pas conforme à la présente norme ISA. Par conséquent, l'auditeur ne doit pas indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que la mission a été réalisée conformément à la présente norme ISA.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités

12. Il peut arriver que la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés soit postérieure à celle du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités. En pareil cas, l'auditeur doit indiquer dans son rapport sur les états financiers résumés que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités qui pourraient nécessiter l'ajustement des états financiers audités ou la fourniture d'informations dans les états financiers audités. (Réf. : par. A10)
13. Il se peut que l'auditeur prenne connaissance de faits qui existaient à la date de son rapport sur les états financiers audités, mais dont il ignorait alors l'existence. En pareil cas, l'auditeur ne doit pas délivrer de rapport sur les états financiers résumés tant qu'il n'a pas examiné ces faits par rapport aux états financiers audités conformément à la norme ISA 560³.

³ Norme ISA 560, «Événements postérieurs à la date de clôture».

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Éléments du rapport de l'auditeur

14. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit contenir les éléments suivants⁴ : (Réf. : par. A15)
- a) un titre indiquant clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant; (Réf. : par. A11)
 - b) un destinataire; (Réf. : par. A12)
 - c) un paragraphe d'introduction qui :
 - i) identifie les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur, et donne le nom de chacun des états financiers qui les composent, (Réf. : par. A13)
 - ii) identifie les états financiers audités,
 - iii) fait référence au rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, en en mentionnant la date et, sous réserve des dispositions des paragraphes 17 et 18, en précisant qu'ils ont fait l'objet d'une opinion non modifiée,
 - iv) indique, lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, que ni les états financiers résumés ni les états financiers audités ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités,
 - v) mentionne que les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations exigées par le référentiel d'information financière appliqué pour la préparation des états financiers audités et que la lecture des états financiers résumés ne saurait se substituer à la lecture des états financiers audités;
 - d) une description de la responsabilité de la direction⁵ pour les états financiers résumés, indiquant que la direction⁶ est responsable de la préparation des états financiers résumés conformément aux critères appliqués;
 - e) une déclaration précisant que l'auditeur a la responsabilité d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés en se fondant sur les procédures exigées par la présente norme ISA;
 - f) un paragraphe exprimant clairement une opinion (voir les paragraphes 9 à 11);
 - g) la signature de l'auditeur;
 - h) la date du rapport de l'auditeur; (Réf. : par. A14)

⁴ Les paragraphes 17 et 18, qui traitent des cas où le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités a été modifié, exigent la présentation d'autres éléments qui s'ajoutent à ceux qui sont énumérés dans le présent paragraphe.

⁵ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

⁶ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

- i) l'adresse de l'auditeur.
- 15. Si le destinataire des états financiers résumés n'est pas le même que celui du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, l'auditeur doit évaluer s'il est approprié de désigner un destinataire différent. (Réf. : par. A12)
- 16. La date que l'auditeur appose sur son rapport sur les états financiers résumés ne doit être antérieure : (Réf. : par. A14)
 - a) ni à la date à laquelle il a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de fonder son opinion, y compris les éléments attestant que les états financiers résumés ont été préparés et que les personnes habilitées à le faire ont déclaré qu'elles en assumaient la responsabilité;
 - b) ni à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités.

Expression d'une opinion modifiée, paragraphe d'observations ou paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. A15)

- 17. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion avec réserve, d'un paragraphe d'observations ou d'un paragraphe sur d'autres points, mais que l'auditeur est convaincu que les états financiers résumés sont cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 14 :
 - a) indiquer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités comporte une opinion avec réserve, un paragraphe d'observations ou un paragraphe sur d'autres points;
 - b) décrire :
 - i) le fondement de l'opinion avec réserve sur les états financiers audités ainsi que l'opinion elle-même, ou encore le paragraphe d'observations ou le paragraphe sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités,
 - ii) l'incidence de l'opinion avec réserve, du paragraphe d'observations ou du paragraphe sur d'autres points sur les états financiers résumés, le cas échéant.
- 18. Lorsque le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion défavorable ou fait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit, en plus de contenir les éléments énumérés au paragraphe 14 :
 - a) indiquer que le rapport de l'auditeur sur les états financiers audités est assorti d'une opinion défavorable ou fait état de l'impossibilité d'exprimer une opinion;
 - b) décrire le fondement de cette opinion défavorable ou de cette impossibilité d'exprimer une opinion;

- c) indiquer qu'en raison de cette opinion défavorable ou de cette impossibilité d'exprimer une opinion, il n'est pas approprié d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés.

Expression d'une opinion modifiée sur les états financiers résumés

19. Si les états financiers résumés ne sont pas cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou ne constituent pas, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués, et que la direction refuse d'apporter les modifications nécessaires, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A15)

Restriction visant la diffusion ou l'utilisation du rapport, ou avertissement aux lecteurs concernant le référentiel comptable

20. Lorsque la diffusion ou l'utilisation du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités fait l'objet d'une restriction, ou que ce rapport contient un avertissement aux lecteurs expliquant que les états financiers audités ont été préparés conformément à un référentiel à usage particulier, l'auditeur doit inclure une restriction ou un avertissement similaire dans son rapport sur les états financiers résumés.

Données comparatives

21. Si les états financiers audités contiennent des données comparatives, mais que les états financiers résumés n'en contiennent pas, l'auditeur doit déterminer si une telle omission est raisonnable dans les circonstances de la mission. En cas d'omission déraisonnable, l'auditeur doit en déterminer l'incidence sur son rapport sur les états financiers résumés. (Réf. : par. A16)
22. Si les états financiers résumés contiennent des données comparatives ayant fait l'objet d'un rapport délivré par un autre auditeur, le rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés doit également comprendre les éléments que la norme ISA 710 impose à l'auditeur d'inclure dans son rapport sur les états financiers audités⁷. (Réf. : par. A17)

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés

23. L'auditeur doit évaluer si les informations supplémentaires non auditées présentées, le cas échéant, avec les états financiers résumés sont clairement différenciées des états financiers résumés. S'il conclut que l'entité ne différencie pas clairement les informations supplémentaires non auditées, il doit demander à la direction d'en modifier le mode de présentation. En cas de refus de la direction, l'auditeur doit expliquer dans son rapport sur les états financiers résumés que les informations supplémentaires ne sont pas couvertes par ce rapport. (Réf. : par. A18)

⁷ Norme ISA 710, «Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs».

Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés

24. L'auditeur doit lire les autres informations présentées dans un document contenant les états financiers résumés et le rapport de l'auditeur y afférent afin d'y relever les incohérences significatives, le cas échéant, par rapport aux états financiers résumés. Si, lors de sa lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative, il doit déterminer s'il est nécessaire de réviser les états financiers résumés ou les autres informations. Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur constate l'existence d'une anomalie significative apparente concernant des faits, il doit s'en entretenir avec la direction. (Réf. : par. A19)

Association du nom de l'auditeur

25. Si l'auditeur apprend que l'entité a l'intention de mentionner dans un document contenant les états financiers résumés qu'il a délivré un rapport sur ces états financiers résumés, mais qu'elle n'entend pas y inclure ce rapport, il doit demander à la direction d'y inclure son rapport. Si elle ne le fait pas, l'auditeur doit déterminer et prendre d'autres mesures appropriées conçues pour empêcher la direction d'associer indûment son nom aux états financiers résumés dans le document en question. (Réf. : par. A20)
26. Il peut arriver que l'auditeur ait pour mission de délivrer un rapport sur les états financiers d'une entité, mais non sur les états financiers résumés. Dans ce cas, s'il apprend que l'entité a l'intention d'énoncer dans un document son nom et le fait que les états financiers résumés sont tirés des états financiers qu'il a audités, l'auditeur doit s'assurer que :
- a) son nom est mentionné dans le contexte de son rapport sur les états financiers audités;
 - b) l'énoncé ne donne pas l'impression qu'il a délivré un rapport sur les états financiers résumés.

Si l'une ou l'autre de ces conditions n'est pas remplie, l'auditeur doit demander à la direction de modifier l'énoncé concerné de manière à répondre auxdites conditions ou de ne pas mentionner son nom dans le document. Une autre solution consisterait pour l'entité à donner mission à l'auditeur de délivrer un rapport sur les états financiers résumés et à inclure ce rapport dans le document. Si la direction ne modifie pas l'énoncé, ne supprime pas la mention du nom de l'auditeur, ni n'inclut un rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés dans le document comportant les états financiers résumés, l'auditeur doit aviser la direction qu'il désapprouve la mention qui est faite de son nom et déterminer et prendre d'autres mesures appropriées conçues pour empêcher la direction de faire indûment mention de son nom. (Réf. : par. A20)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acceptation de la mission (Réf. : par. 5 et 6)

- A1. Par suite de l'audit des états financiers dont sont tirés les états financiers résumés, l'auditeur possède les connaissances nécessaires pour s'acquitter de ses responsabilités concernant les états financiers résumés conformément à la présente norme ISA. L'application de la présente norme ISA ne permettra pas à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers résumés s'il n'a pas également audité les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.
- A2. La confirmation de la direction concernant les éléments décrits au paragraphe 6 peut être attestée par son acceptation écrite des termes et conditions de la mission.

Critères (Réf. : alinéa 6 a))

- A3. La préparation des états financiers résumés exige de la direction qu'elle détermine les informations qui auront à être reflétées dans les états financiers résumés afin que ceux-ci soient cohérents, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états financiers audités ou qu'ils constituent, dans tous leurs aspects significatifs, un résumé fidèle de ces états. Étant donné que les états financiers résumés contiennent, de par leur nature, des données regroupées et des informations moins nombreuses, le risque est plus grand que ces états financiers ne contiennent pas l'information nécessaire pour qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances. Ce risque augmente lorsqu'il n'existe pas de critères établis pour la préparation des états financiers résumés.
- A4. Les facteurs susceptibles d'influer sur la détermination par l'auditeur du caractère acceptable des critères appliqués comprennent :
- la nature de l'entité;
 - l'usage prévu des états financiers résumés;
 - les besoins d'information des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés;
 - la question de savoir si les critères appliqués conduiront à des états financiers résumés qui ne seront pas trompeurs dans les circonstances.
- A5. Les critères pour la préparation des états financiers résumés peuvent être établis par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu ou prescrits par des textes légaux ou réglementaires. De même que pour les états financiers, selon les explications de la norme ISA 210⁸, l'auditeur peut bien souvent présumer que ces critères sont acceptables.
- A6. En l'absence de critères établis pour la préparation des états financiers résumés, la direction peut en élaborer, en se fondant par exemple sur la pratique dans son secteur d'activité particulier. Des critères qui sont acceptables dans les circonstances conduiront à des états financiers résumés qui :

⁸ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», paragraphes A3, A8 et A9.

- a) indiquent de façon adéquate qu'ils constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés;
 - b) décrivent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités ou, si un texte légal ou réglementaire précise qu'il n'est pas obligatoire que les états financiers audités soient mis à la disposition des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés et que ce texte établit les critères pour la préparation des états financiers résumés, ce texte légal ou réglementaire;
 - c) fournissent des informations adéquates sur les critères appliqués;
 - d) concordent avec les informations correspondantes contenues dans les états financiers audités ou peuvent être recalculés à partir de ces informations;
 - e) compte tenu de leur usage prévu, contiennent les informations nécessaires et font l'objet d'un niveau de regroupement approprié, de telle sorte qu'ils ne soient pas trompeurs dans les circonstances.
- A7. À titre d'exemple, un titre formulé comme suit : «États financiers résumés préparés à partir des états financiers audités pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1», indique de façon adéquate que les états financiers constituent un résumé et de quels états financiers audités ils sont tirés, comme il est mentionné à l'alinéa A6 a).

Évaluation de la disponibilité des états financiers audités (Réf. : alinéa 8 g)

- A8. Lorsqu'il évalue si les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés ont accès aux états financiers audités sans trop de difficulté, l'auditeur tient compte de certains facteurs, dont les suivants :
- si les états financiers résumés mentionnent clairement auprès de qui ou à quel endroit on peut se procurer les états financiers audités;
 - si les états financiers audités ont été rendus publics;
 - si la direction a établi un processus pour que les utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés puissent avoir facilement accès aux états financiers audités.

Forme de l'opinion (Réf. : par. 9)

- A9. Si l'auditeur conclut, en se fondant sur une évaluation des éléments probants qu'il a obtenus en mettant en oeuvre les procédures mentionnées au paragraphe 8, qu'une opinion non modifiée sur les états financiers résumés est appropriée, il peut exprimer cette opinion en utilisant l'un des libellés énoncés au paragraphe 9. Le choix de l'auditeur quant au libellé à utiliser peut être influencé par les pratiques généralement reconnues dans le pays concerné.

Calendrier des travaux et événements postérieurs à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités (Réf. : par. 12)

- A10. Les procédures décrites au paragraphe 8 sont souvent mises en oeuvre au cours de l'audit des états financiers, ou immédiatement après. Lorsque l'auditeur délivre son rapport sur les états financiers résumés après l'achèvement de l'audit des états financiers, il n'est pas tenu d'obtenir des éléments probants additionnels sur les états financiers audités, ni de faire état des incidences d'événements survenus après

la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités, étant donné que les états financiers résumés sont tirés des états financiers audités et qu'ils ne constituent pas une mise à jour de ces derniers.

Rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés

Éléments du rapport de l'auditeur

Titre (Réf. : alinéa 14 a))

A11. Un titre indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant, par exemple «Rapport de l'auditeur indépendant», fait ressortir que l'auditeur a satisfait à toutes les règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance. Cela permet de distinguer le rapport de l'auditeur indépendant des rapports délivrés par d'autres personnes.

Destinataire (Réf. : alinéa 14 b) et par. 15)

A12. Certains facteurs peuvent avoir une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du caractère approprié du destinataire des états financiers résumés, notamment les termes et conditions de la mission, la nature de l'entité et l'usage prévu des états financiers résumés.

Paragraphe d'introduction (Réf. : sous-alinéa 14 c)i))

A13. Lorsque l'auditeur sait que les états financiers résumés seront inclus dans un document contenant d'autres informations, il peut considérer la possibilité, si le mode de présentation le permet, d'indiquer le numéro des pages sur lesquelles les états financiers résumés sont présentés. Cela permettra aux lecteurs de repérer plus facilement les états financiers résumés sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

Date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 14 h) et par. 16)

A14. Les termes et conditions de la mission, la nature de l'entité et l'usage prévu des états financiers résumés déterminent quelles sont les personnes habilitées à conclure que les états financiers résumés ont été préparés et à en assumer la responsabilité.

Exemples (Réf. : par. 14, 17, 18 et 19)

A15. L'annexe de la présente norme ISA contient des exemples de rapports d'audit sur des états financiers résumés qui :

- a) font l'objet d'une opinion non modifiée;
- b) sont tirés d'états financiers audités sur lesquels l'auditeur a exprimé une opinion modifiée;
- c) font l'objet d'une opinion modifiée.

Données comparatives (Réf. : par. 21 et 22)

A16. Si les états financiers audités contiennent des données comparatives, on peut supposer que les états financiers résumés en contiendront également. Les données comparatives contenues dans les états financiers audités peuvent être des chiffres correspondants ou des informations financières comparatives. La norme ISA 710 décrit l'incidence de cette distinction sur le rapport de l'auditeur sur les états

financiers, notamment en ce qui concerne la mention des autres auditeurs qui ont audité les états financiers de la période précédente.

- A17. La nature et l'objectif des états financiers résumés, les critères appliqués ainsi que les besoins d'information des utilisateurs auxquels sont destinés les états financiers résumés constituent certains des facteurs susceptibles d'influer sur la détermination par l'auditeur du caractère raisonnable ou non d'une omission de données comparatives.

Informations supplémentaires non auditées présentées avec les états financiers résumés (Réf. : par. 23)

- A18. La norme ISA 700⁹ contient des exigences et des indications à appliquer lorsque des informations supplémentaires non auditées sont présentées avec les états financiers audités qui, une fois adaptées au contexte dans la mesure nécessaire, peuvent être utiles pour l'application de l'exigence formulée au paragraphe 23.

Autres informations dans des documents contenant les états financiers résumés (Réf. : par. 24)

- A19. La norme ISA 720¹⁰ contient des exigences et des indications portant sur la lecture des autres informations présentées dans un document contenant les états financiers audités et le rapport de l'auditeur y afférent, ainsi que sur les mesures à prendre pour répondre aux incohérences significatives et aux anomalies significatives concernant des faits. Une fois adaptées au contexte dans la mesure nécessaire, ces exigences et indications peuvent être utiles pour l'application de l'exigence formulée au paragraphe 24.

Association du nom de l'auditeur (Réf. : par. 25 et 26)

- A20. Si la direction refuse d'obtempérer, l'auditeur peut prendre d'autres mesures appropriées, notamment informer les utilisateurs visés et les autres tiers utilisateurs connus du fait que son nom est indûment mentionné. La ligne de conduite à adopter par l'auditeur dépend de ses droits et obligations juridiques. En conséquence, l'auditeur peut considérer utile d'obtenir un avis juridique.

Annexe

(Réf. : par. A15)

Exemples de rapports sur des états financiers résumés

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement

⁹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 46 et 47.

¹⁰ Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités».

dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.

- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 4 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères élaborés par la direction et présentés adéquatement dans les états financiers résumés. L'auditeur a déterminé que les critères appliqués étaient acceptables dans les circonstances. Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.
- Exemple 5 : Rapport de l'auditeur sur des états financiers résumés préparés conformément à des critères établis. Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités. L'auditeur conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.

Exemple 1 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères établis pour la préparation des états financiers résumés.**
- **La date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers dont sont tirés les états financiers résumés.**

**RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS
FINANCIERS RÉSUMÉS**

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la Société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹¹ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, conformément aux [décrire les critères établis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 2 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2¹².

¹¹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹² Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités dont ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la Société ABC.

Responsabilité de la direction¹³ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, sur la base des critères décrits dans la note X.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 3 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion avec réserve a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1¹⁴. Nous avons exprimé une

¹³ Le cas échéant, utiliser une autre désignation appropriée dans le contexte juridique du pays.

¹⁴ Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités dont ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés

opinion avec réserve sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2 (voir ci-dessous).

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la Société ABC.

Responsabilité de la direction¹⁵ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Opinion

À notre avis, les états financiers résumés tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 constituent un résumé fidèle de ces états financiers, sur la base des critères décrits dans la note X. Cependant, les états financiers résumés comportent une anomalie équivalente à celle des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

L'anomalie que comportent les états financiers audités est décrite dans notre opinion avec réserve formulée dans notre rapport daté du 15 février 20X2. Notre opinion avec réserve est fondée sur le fait que les stocks de la société ont été comptabilisés pour xxx au bilan de ces états financiers. La direction n'a pas évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, mais les a évalués uniquement au coût, ce qui constitue une dérogation aux Normes internationales d'information financière (IFRS). La comptabilité de la société indique que si la direction avait évalué les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, il aurait fallu comptabiliser un montant de xxx pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation. En conséquence, le coût des ventes aurait été augmenté de xxx, et les impôts sur le résultat, le bénéfice net et les capitaux propres auraient été diminués de xxx, xxx et xxx respectivement. Notre opinion avec réserve indique que, à l'exception des incidences du problème décrit, ces états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa

ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

¹⁵ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 4 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion défavorable a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Des critères ont été élaborés par la direction et sont adéquatement présentés dans la note X. L'auditeur a déterminé que ces critères étaient acceptables dans les circonstances.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1¹⁶.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la Société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la société ABC.

Responsabilité de la direction¹⁷ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités, sur la base des critères décrits dans la note X.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

¹⁶ Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités desquels ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

¹⁷ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

Impossibilité d'exprimer une opinion

Dans notre rapport daté du 15 février 20X2, nous avons exprimé une opinion défavorable sur les états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Notre opinion défavorable était fondée sur le fait que [décrire le fondement de l'opinion défavorable]. Notre opinion défavorable indiquait que [décrire l'opinion défavorable].

Compte tenu de l'importance du problème décrit ci-dessus, il ne convient pas d'exprimer une opinion sur les états financiers résumés de la Société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1.

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Exemple 5 :

Les circonstances sont notamment les suivantes :

- **Une opinion non modifiée a été exprimée sur les états financiers audités.**
- **Il existe des critères établis pour la préparation des états financiers résumés.**
- **L'auditeur conclut à l'impossibilité d'exprimer une opinion non modifiée sur les états financiers résumés.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT SUR LES ÉTATS FINANCIERS RÉSUMÉS

[Destinataire approprié]

Les états financiers résumés ci-joints, qui comprennent le bilan résumé au 31 décembre 20X1, le compte de résultat résumé, l'état résumé des variations des capitaux propres et le tableau résumé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, sont tirés des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Nous avons exprimé une opinion non modifiée sur ces états financiers dans notre rapport daté du 15 février 20X2¹⁸.

Les états financiers résumés ne contiennent pas toutes les informations requises par [décrire le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers audités de la Société ABC]. La lecture des états financiers résumés ne saurait par conséquent se substituer à la lecture des états financiers audités de la Société ABC.

¹⁸ Lorsque la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers résumés est postérieure à la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers audités desquels ils sont tirés, la phrase suivante est ajoutée au paragraphe : «Ni ces états financiers ni les états financiers résumés ne reflètent les incidences d'événements survenus après la date de notre rapport sur ces états financiers.»

Responsabilité de la direction¹⁹ pour les états financiers résumés

La direction est responsable de la préparation d'un résumé des états financiers audités conformément aux [décrire les critères établis].

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers résumés, sur la base des procédures que nous avons mises en oeuvre conformément à la Norme internationale d'audit (ISA) 810, «Missions visant la délivrance d'un rapport sur des états financiers résumés».

Fondement de l'opinion défavorable

[Décrire le problème qui empêche les états financiers résumés de constituer un résumé fidèle des états financiers audités, conformément aux critères appliqués.]

Opinion défavorable

À notre avis, compte tenu de l'importance du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion défavorable», les états financiers résumés mentionnés ci-dessus ne constituent pas un résumé fidèle des états financiers audités de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, conformément aux [décrire les critères établis].

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

¹⁹ Le cas échéant, utiliser une autre désignation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.