

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION D'AUDIT CONTRACTUEL D'ÉTATS FINANCIERS en FRANCE

Synthèse des modifications ISA publiées en 2019 versus ISA publiées en 2012 (Référentiel normatif OEC)

I. La nouvelle version publiée en 2018 des ISA

Depuis 2009, l'IAASB a poursuivi ses travaux de modernisation et d'adaptation de son référentiel à l'environnement économique mais aussi son travail rapproché avec les régulateurs et autres organismes normalisateurs comme l'IASB (IFRS) qui se font de plus en plus exigeants suite à la crise financière de 2008. C'est dans ce contexte que la nouvelle norme ISA 701, qui nécessite de communiquer sur les points clés de l'audit, a vu le jour, que la structure du rapport d'audit a été fondamentalement modifiée et que les obligations de l'auditeur au regard des informations fournies dans les annexes des états financiers ainsi que celles incluses dans le rapport annuel ont été renforcées.

Afin de demeurer en conformité avec ce corps de normes, notamment la nouvelle structure du rapport de l'auditeur, élément-clé en termes de communication, un nouvel exercice de traduction, à l'instar de 2009-2011 (sur le référentiel 2009 publié en anglais par l'IAASB¹), a été entrepris par la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes, le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables et l'Institut des Réviseurs d'entreprises en Belgique. Cet exercice a porté sur le référentiel d'audit de l'IAASB publié en décembre 2016 et applicable aux exercices clos le 31 décembre 2016.

a) Principales modifications et principaux impacts

A l'exception des normes modifiées par conformité ou à l'issu du projet abouti sur les informations à fournir en annexe aux états financiers, les normes révisées par l'IAASB concernent :

- ISA 260 : Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
- ISA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement
- ISA 570 : Continuité de l'exploitation
- ISA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes
- ISA 700 : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers
- ISA 701 (nouvelle ISA) : Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 705 : Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 706 : Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
- ISA 720 : Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations.

¹ IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board de l'IFAC

L'accent a été mis sur l'accroissement de la transparence de l'audit plutôt que celui de la charge de travail. Au niveau de l'IAASB, ce nouveau corpus est applicable aux périodes clôturées à partir du 15 décembre 2016 (soit les états financiers annuels clos le 31 décembre 2016).

Ces 9 normes ont généré des modifications corrélatives importantes, amplifiées par des modifications de forme introduites par la commission européenne dans le cadre de son projet de traduction qui a porté sur la version française publiée en 2012 par l'OEC et la CNCC.

L'ensemble de ces propositions a été revu lors des travaux de traduction que nous avons réalisés, CNCC/IRE/OEC en 2016 et 2017, en gardant à l'esprit le principe de base édicté par l'IFAC de traduire au plus près de l'anglais.

Ceci a eu pour conséquence de revoir toutes les normes du référentiel international d'audit de l'IAASB, conduisant à la nécessité d'obtenir un nouvel agrément de la DGFIP pour l'ensemble de ce référentiel composé de 34 ISA (liste fournie au point II. ci-après).

b) Synthèse des principales nouveautés

La structure du rapport de l'auditeur (ISA 700)

La structure du rapport est fondamentalement modifiée et son contenu renforcé.

- L'opinion de l'audit devient la première section du rapport
 - S'il existe une incertitude significative quant à la continuité d'exploitation, une section spécifique doit être insérée dans le rapport (1).
 - Paragraphe de confirmation explicite par l'auditeur du respect des règles d'indépendance et d'éthique (2)
 - Description détaillée des responsabilités de l'auditeur et de ses travaux d'audit.
- (1) De nouvelles diligences ont été introduites dans l'ISA 570 – Continuité d'exploitation – requérant de l'auditeur d'évaluer le caractère pertinent des informations fournies si des événements ou situations ont été relevés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- (2) § 28. (c) – ISA 700 : Inclut une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a satisfait aux autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. La déclaration doit indiquer le pays d'origine des règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (Code de l'IESBA).

Nouvelle section « Points clés de l'audit » (ISA 701)

Cette information est obligatoire dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers des sociétés cotées et optionnelle pour les autres.

Les principales diligences requises consistent à déterminer les points clés de l'audit, soit ceux qui selon le jugement de l'auditeur ont été les plus importants lors de l'audit et les décrire dans son rapport. Ils sont choisis parmi ceux communiqués au responsable du gouvernement d'entreprise, à savoir :

- Les risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou risques importants identifiés
- Les situations qui ont nécessité l'exercice de jugements importants par l'auditeur sur des domaines comprenant des jugements importants de la direction (estimations ...)
- Evènements ou opérations importantes qui ont eu une incidence sur l'audit

L'auditeur doit indiquer les raisons à l'appui des points choisis et la façon dont ces points ont été traités lors de l'audit.

Lorsqu'aucun point clé n'est à communiquer, l'auditeur doit le mentionner expressément dans son rapport d'audit.

Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations (ISA 720 révisée)

Ces informations peuvent être de nature financière ou non financière. L'auditeur doit apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers ainsi qu'au regard de la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit.

L'auditeur doit dorénavant émettre un rapport, à intégrer dans le rapport d'audit, conforme au libellé défini dans cette ISA qui se présente comme suit :

- La responsabilité des autres informations incombe à la direction. Les autres informations se composent des [informations contenues dans le rapport X, mais ne comprennent pas les états financiers et notre rapport de l'auditeur sur ces états].
- Notre opinion sur les états financiers ne s'étend pas aux autres informations et nous n'exprimons aucune forme d'assurance que ce soit sur ces informations.
- Dans le cadre de notre audit des états financiers, notre obligation consiste à lire les autres informations et, ce faisant, à apprécier s'il existe une incohérence significative entre celles-ci et les états financiers ou la connaissance que nous avons acquise lors de l'audit, ou encore si les autres informations semblent comporter une anomalie significative. Si, à la lumière des travaux que nous avons effectués, nous concluons à la présence d'une anomalie significative dans les autres informations, nous sommes tenus de signaler ce fait. Nous n'avons rien à signaler à cet égard.

Pour rappel, ISA 720 (version française 2012) se limitait en termes de diligences à procéder à la lecture des autres informations afin d'identifier des incohérences significatives, s'il en existe, avec les états financiers audités (§6). L'auditeur n'émettait pas de rapport particulier sur les diligences mises en œuvre.

Informations fournies dans l'annexe des états financiers

Afin de renforcer l'attention de l'auditeur sur la vérification tout au long du processus d'audit des informations fournies dans l'annexe des états financiers, l'IAASB a mené un projet important qui a conduit à compléter les diligences pour un certain nombre d'ISA (200, 210, 240, 260, 315, 320, 330 et 450). Ce projet fait suite au volume et à la complexité des informations financières dans les états financiers qui ont des répercussions sur les travaux de l'auditeur.

Autres normes révisées

En 2013, l'IAASB a adopté des révisions mineures des normes :

- ISA 315 : Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ;
- ISA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes, pour intégrer la notion d'assistance directe de la fonction d'audit interne qui se définit comme suit :
 - Assistance directe : mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

Impact ISA 800, 805 et 810

Les normes ISA 800 (audit de comptes selon un référentiel comptable particulier), 805 (audit d'un élément, rubrique de comptes) et 810 (rapport sur des comptes résumés) ont également été mises à jour par l'IAASB, notamment en ce qui concerne le format du rapport. Ces versions révisées sont également d'application aux exercices clos à compter du 15 décembre 2016. Toutefois, n'ayant pas été incluses dans le présent processus de traduction, elles sont retirées de la nouvelle publication.

II. Les modifications plus en détail du référentiel ISA



Surlignées en jaune : Normes ayant fait l'objet d'un exposé-sondage et d'une nouvelle publication

Principes généraux et responsabilités (ISA 200-299)

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

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées ainsi que le projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

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

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées dont 720 ainsi que le projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 220 • Contrôle qualité d'un audit d'états financiers (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et de la norme ISA 610 révisée (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 230 • Documentation d'audit (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 240 • Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la norme ISA 610 révisée ainsi que le projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 250 • Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers
Modifications de forme exclusivement (vocabulaire et syntaxe).

ISA 260 • Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Norme révisée ayant fait l'objet d'un exposé-sondage. Modifications concernant notamment les modalités d'application (§A) (en gris dans le texte). Voir en annexe les paragraphes qui furent ajoutés. Egalement il y a eu des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 265 • Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction (*très peu modifiée*)

Modifications de forme exclusivement (vocabulaire et syntaxe) et une modification liée à la norme révisée ISA 610 (§A24).

Evaluation des risques et réponse aux risques évalués (ISA 300-499)
--

ISA 300 • Planification d'un audit d'états financiers (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte principalement des changements liés au projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 315 • Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement

Norme révisée ayant fait l'objet d'un exposé-sondage. Modifications concernant notamment les modalités d'application (§A) (en gris dans le texte). Voir en annexe les paragraphes qui furent ajoutés. Egalement il y a eu des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 320 • Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte principalement des changements liés à la norme révisée ISA 315 et au projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 330 • Réponses de l'auditeur aux risques évalués (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte principalement des changements liés au projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 402 • Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services (*très peu modifiée*)

Modifications de forme exclusivement (vocabulaire et syntaxe) et une modification liée à la norme révisée ISA 610 (§A1).

ISA 450 • Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit (*peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte principalement des changements liés au projet abouti sur les informations fournies dans l'annexe des états financiers (notes annexes aux états financiers) (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

Eléments probants (ISA 500-599)

ISA 500 • Eléments probants (*très peu modifiée*)

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 501 • Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques (*très peu modifiée*)

Principalement des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe) et quelques impacts de conformité avec les ISA révisées.

ISA 505 • Confirmations externes (*très peu modifiée*)

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 510 • Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture

Modification des exemples de rapport fournis en annexe à l'ISA.

ISA 520 • Procédures analytiques (*très peu modifiée*)

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 530 • Sondages en audit (*très peu modifiée*)

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 540 • Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et 706 révisée (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 550 • Parties liées (*très peu modifiée*)

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 560 • Evénements postérieurs à la clôture (*très peu modifiée*)

La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la norme ISA 720 révisée (en gris dans le texte) plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 570 • Continuité de l'exploitation

Norme révisée ayant fait l'objet d'un exposé-sondage. Voir en annexe les paragraphes qui furent ajoutés (en gris dans le texte de l'ISA et exemples de rapport fournis - non présents dans la version 2012 des ISA). Egalement il y a eu des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 580 • Déclarations écrites (*très peu modifiée*)

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

Utilisation des travaux d'autres intervenants (ISA 600-699)

ISA 600 • Aspects particuliers – audit d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) (*très peu modifiée*)

Modification des exemples de rapport selon la nouvelle norme ISA 701 et les normes IA 700 et 720 et 610 révisées plus des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 610 • Utilisation des travaux des auditeurs internes

Norme ayant fait l'objet d'un exposé-sondage, entièrement revue et réécrite en 2013.

ISA 620 • Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

Modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

Conclusions d'audit et rapport (ISA 700-799)

ISA 700 • Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

Norme ayant fait l'objet d'un exposé-sondage. Voir en annexe les paragraphes (en partie) qui furent ajoutés (en gris dans le texte de l'ISA et modification des exemples de rapport). Egalement il y a eu des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe). En sus de l'exposé-sondage, la norme ISA 700 a été impactée de fait par les autres ISA de la série 700 révisées et la nouvelle ISA 701.

ISA 701 (nouvelle) • Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant

Nouvelle norme ISA 2016 – pas de comparatif 2012.

ISA 705 • Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant

Norme ayant fait l'objet d'un exposé sondage et impact de l'ISA 701. Voir en annexe les paragraphes (en partie) qui furent ajoutés (en gris dans le texte de l'ISA et modification des exemples de rapport). Egalement il y a eu des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 706 • Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

Norme ayant fait l'objet d'un exposé sondage (impacts de l'ISA 570, 700, 701 et 706). Voir en annexe les paragraphes (en partie) qui furent ajoutés (en gris dans le texte de l'ISA et modification des exemples de rapport). Egalement il y a eu des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 710 • Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs

La présente norme ISA comporte des changements de conformité (§ A8 et A13) liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA 700, 705 et ISA 720 révisées (en gris dans le texte), modification des exemples de rapport fournis en annexe de l'ISA et des modifications de forme (vocabulaire et syntaxe).

ISA 720 • Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

Norme ayant fait l'objet d'un exposé sondage et entièrement réécrite en 2016 et modifications des exemples de rapport ainsi que de forme (vocabulaire et syntaxe).

ANNEXE

III. Principales modifications (versus version 2012 des ISA publiées en français par l'OEC)

A9. Les responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers sont souvent précisées dans la lettre de mission ou autre document écrit approprié faisant état de l'accord conclu sur les termes de la mission². La législation, la réglementation ou la structure de gouvernance de l'entité, peuvent exiger que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conviennent des termes de la mission avec l'auditeur. Lorsque ce n'est pas le cas, fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une copie de cette lettre de mission ou autre document écrit faisant état de cet accord peut être un moyen approprié de communiquer avec ces personnes sur des points tels que :

- L'obligation qu'a l'auditeur d'effectuer l'audit selon les Normes ISA, avec pour objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers. En conséquence, les points dont les Normes ISA requièrent la communication comprennent les points importants relevés lors de l'audit des états financiers qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Le fait que les Normes ISA n'exigent pas de l'auditeur de définir des procédures dans le but d'identifier des points supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Lorsque la norme ISA 701³ s'applique, la responsabilité qui incombe à l'auditeur de déterminer et de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit ;
- Le cas échéant, la responsabilité de l'auditeur d'avoir à communiquer des points particuliers exigés par la loi ou la réglementation, ou aux termes d'un accord avec l'entité ou par suite d'obligations supplémentaires applicables à la mission, par exemple les normes édictées par un institut comptable professionnel national.

A12. Le fait de communiquer les risques importants identifiés par l'auditeur aide les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre ces points et les raisons pour lesquelles ceux-ci requièrent une attention particulière lors de l'audit. La communication des risques importants peut aussi aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière.

A13. Les points communiqués peuvent comprendre :

- La façon dont l'auditeur prévoit de traiter les risques importants d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- La façon dont l'auditeur prévoit de prendre en compte des domaines comportant les risques évalués d'anomalies significatives les plus élevés;
- La démarche de l'auditeur au regard du contrôle interne pertinent pour l'audit ;
- L'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit⁴ ;
- La nature et l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit prévues ou l'évaluation des résultats des procédures d'audit, y compris l'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur⁵;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point de vue préliminaire de l'auditeur en ce qui concerne les points qui pourraient nécessiter une attention importante de sa part lors de l'audit et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit ;
- La stratégie établie par l'auditeur pour prendre en compte les incidences sur chacun des états financiers et sur les informations à fournir de tout changement important dans le

² Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 10.

³ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁴ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*.

⁵ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*.

référentiel comptable applicable ou dans l'environnement de l'entité, sa situation financière ou ses activités.

A14. Les autres points relatifs à la planification des travaux d'audit qu'il peut être approprié de discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, la façon dont l'auditeur externe et les auditeurs internes pourront travailler ensemble de manière constructive et complémentaire, notamment à l'égard de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne, et de la nature et de l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle l'auditeur externe a l'intention d'avoir recours⁶ ;
- Les vues des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant :
 - La (les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec laquelle (lesquelles) il convient de communiquer ;
 - La répartition des responsabilités entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction ;
 - Les objectifs et la stratégie de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives ;
 - Les points dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'ils requièrent une attention particulière lors de l'audit, et tous les domaines où elles demandent de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ;
 - Les communications importantes entre l'entité et les autorités de contrôle ;
 - Les autres points dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'ils peuvent avoir un impact sur l'audit des états financiers ;
- Les attitudes, l'attention et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant (a) le contrôle interne dans l'entité et son importance au sein de celle-ci, y compris la façon dont ces personnes surveillent l'efficacité du contrôle interne, et (b) la détection ou la possibilité de fraudes ;
- Les actions engagées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux évolutions des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles de cotation sur les marchés et des questions y relatives et l'incidence de ces évolutions sur par exemple, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que sur :
 - La pertinence, la fiabilité, la comparabilité et l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers,
 - La question de savoir si les informations fournies nuisent à la présentation des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui empêche la bonne compréhension des éléments présentés ;
- Les réactions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux communications précédentes de l'auditeur ;
- Les documents qui comprennent les autres informations (telles que définies dans la norme ISA 720 (Révisée)) ainsi que les modalités et le calendrier de publication de ces documents. Lorsque l'auditeur s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport d'audit, les discussions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent également inclure les mesures qui peuvent être appropriées ou nécessaires, si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit.

⁶ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe et 31.

(NOUVEAU) A.16 Une attention particulière est nécessaire lors de la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'étendue et du calendrier de réalisation des travaux d'audit prévus, de façon à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, notamment dans les situations où certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Par exemple, la communication de la nature et du calendrier des procédures détaillées d'audit peut réduire l'efficacité de ces procédures en les rendant trop prévisibles.

(NOUVEAU) A18. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, les communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui sont requises au paragraphe 16 et les communications relatives aux risques importants identifiés par l'auditeur qui sont requises au paragraphe 15 sont particulièrement pertinentes dans la détermination que fait l'auditeur des points qui nécessitent une attention importante de sa part et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit.⁷

Aspects qualitatifs importants concernant les pratiques comptables (Voir par. 16(a))

A19. Les référentiels comptables permettent généralement à l'entité de faire des estimations comptables, et d'exercer un jugement concernant les méthodes comptables et les informations à fournir dans les états financiers, notamment en ce qui concerne les hypothèses clés qui sous-tendent les estimations comptables comportant une incertitude importante dans leur évaluation. Par ailleurs, la législation, la réglementation ou des référentiels comptables peuvent exiger la présentation d'un résumé des principales méthodes comptables ou fassent référence aux « estimations comptables critiques » ou aux « méthodes et pratiques comptables critiques » pour les besoins de l'identification et de la communication, aux utilisateurs, d'informations supplémentaires concernant les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes portés par la direction lors de l'établissement des états financiers

(DEBUT NOUVEAU + SPLIT d'un §) A20. Par conséquent, le point de vue de l'auditeur sur les aspects subjectifs des états financiers peut être particulièrement pertinent pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Par exemple, en ce qui concerne les points décrits au paragraphe A19, l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des informations fournies au sujet de l'incertitude relative aux estimations comptables qui présentent des risques importants peut intéresser les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une communication transparente et constructive concernant les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut également inclure des commentaires sur l'acceptabilité des pratiques comptables importantes et la qualité des informations fournies. L'annexe 2 énumère des points qui peuvent être inclus dans cette communication

Difficultés importantes rencontrées lors de l'audit (Voir par. 16(b))

A21. Les difficultés importantes rencontrées lors de l'audit peuvent inclure des éléments tels que :

- Des retards importants attribuables à la direction, manque de disponibilité du personnel de l'entité ou réticence de la direction à fournir les informations dont l'auditeur a besoin pour la mise en œuvre de ses procédures ;
- Un laps de temps déraisonnablement court pour achever les travaux d'audit ;
- Des efforts intenses non prévus nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- La non-disponibilité des informations attendues ;
- Des restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;

⁷ Norme ISA 701, paragraphes 9-10.

- La réticence de la direction à procéder à l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité ou à étendre cette évaluation, lorsque cela lui est demandé.
- Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation dans l'étendue des travaux conduisant à une modification de l'opinion dans le rapport d'audit⁸.

(NOUVEAU) A23. La norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il convienne des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas⁹. Les termes convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou sous une autre forme d'accord écrit, et doivent notamment inclure la forme et le contenu prévus du rapport de l'auditeur¹⁰. Comme il est expliqué au paragraphe A9, si les termes de la mission n'ont pas été convenus avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut leur transmettre une copie de la lettre de mission afin de leur communiquer des points pertinents pour l'audit. La communication requise par le paragraphe 16 (d) vise à informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des circonstances dans lesquelles le rapport de l'auditeur pourrait avoir une forme ou un contenu différent de ce qui était prévu ou inclure des informations supplémentaires au sujet de l'audit réalisé

(NOUVEAU) A24. Des exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur est tenu, ou peut juger nécessaire, d'inclure des informations supplémentaires dans son rapport d'audit conformément aux normes ISA, et qui doivent être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, incluent les cas où :

- L'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport d'audit, conformément à la norme ISA 705 (Révisée)¹¹;
- Le rapport de l'auditeur fait mention d'une incertitude significative quant à la continuité d'exploitation, conformément à la norme ISA 570 (Révisée)¹²;
- Des points clés de l'audit sont communiqués, conformément à la norme ISA 701¹³;
- L'auditeur juge nécessaire d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (Révisée)¹⁴, ou y est obligé par d'autres normes ISA;
- L'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la norme ISA 720 (Révisée)¹⁵.

Dans de telles circonstances, l'auditeur peut juger utile de fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise un projet de rapport afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces points seront traités dans son rapport d'audit.

(NOUVEAU) A25. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport d'audit le nom de l'associé responsable de la mission, conformément à la norme ISA 700 (Révisée), l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une

⁸ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁹ Norme ISA 210, paragraphe 9.

¹⁰ Norme ISA 210, paragraphe 10.

¹¹ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 30.

¹² Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphe 25 (d).

¹³ Norme ISA 701, paragraphe 17.

¹⁴ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12.

¹⁵ Norme ISA 720 (Révisée), *Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphe 18 (a).

personne, et de la gravité de ce risque¹⁶. En outre, lorsqu'il choisit de ne pas inclure dans le corps de son rapport d'audit une description de ses responsabilités, comme le permet la norme ISA 700 (Révisée)¹⁷, l'auditeur peut en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Autres points importants relatifs au processus d'élaboration de l'information financière (Voir par. 16(e))

(NOUVEAU) A26. Selon la norme ISA 300¹⁸, des événements imprévus, des changements dans les conditions ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit peuvent amener l'auditeur à modifier, sur la base d'une appréciation révisée des risques évalués, la stratégie générale d'audit et le programme de travail et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires planifiés à l'origine. L'auditeur peut communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des points tels que des changements par rapport à l'étendue et au calendrier de l'audit qui étaient prévus lors des entretiens initiaux.

(NOUVEAU) A28. Dans la mesure où les paragraphes 16 (a)-(d) ou les modalités d'application y relatives ne le traitent pas déjà, l'auditeur peut envisager de communiquer d'autres points dont il s'est entretenu avec le responsable du contrôle qualité de la mission désigné, s'il en existe, ou dont ce dernier a tenu compte, conformément à la norme ISA 220¹⁹.

(NOUVEAU) A31. Des règles d'éthique pertinentes ou la loi ou la réglementation peuvent préciser les communications particulières aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsqu'une violation des règles d'indépendance est identifiée. Ainsi, le *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) requiert que l'auditeur communique par écrit, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les violations et les mesures que le cabinet a mises en œuvre ou qu'il propose de mettre en œuvre²⁰.

A32. Les exigences de communication concernant l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas d'entités cotées peuvent aussi être appropriées pour d'autres entités, y compris celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public, par exemple dès lors que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Des exemples de telles entités comprennent les établissements de crédit (comme des banques, des compagnies d'assurance et des fonds de pension) et d'autres entités comme des organismes de bienfaisance. À l'inverse, il peut exister des situations où la communication concernant l'indépendance de l'auditeur peut ne pas être pertinente ; par exemple, lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été informées des faits concernés au travers de leur activité de direction. Cela est en particulier probable lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que le cabinet d'audit ou les cabinets membres du réseau n'ont que peu de relations avec celle-ci en dehors de l'audit des états financiers.

Calendrier des communications (Voir par. 21)

A49. Le fait de communiquer en temps opportun tout au long de l'audit favorise un échange réciproque efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Toutefois, le calendrier approprié pour les communications variera selon les circonstances de la mission. Les circonstances visées comprennent l'importance et la nature du point, ainsi que les mesures attendues

¹⁶ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphes 46 et A63.

¹⁷ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 41.

¹⁸ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe A15.

¹⁹ Voir paragraphes 19-22 et A23-A33 de la norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

²⁰ Section 290.39 à .49 du Code de l'IESBA, qui traitent de la violation des règles d'indépendance.

à prendre par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple :

- Les communications concernant des points de planification peuvent souvent avoir lieu très tôt dans le déroulement de la mission et, pour une mission initiale, peuvent avoir lieu au moment de se mettre d'accord sur les termes de la mission ;
- Il peut être approprié de communiquer une difficulté importante rencontrée lors de l'audit dès que possible si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre cette difficulté, ou s'il est probable que celle-ci conduise à une opinion modifiée. De la même façon l'auditeur peut communiquer de façon orale aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a identifiées, avant de les communiquer par écrit comme requis par la norme ISA 265²¹ ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur peut communiquer son point de vue préliminaire en ce qui concerne les points clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue et du calendrier de réalisation prévus (voir le paragraphe A13), et accroître la fréquence des communications pour discuter plus à fond de ces points lorsqu'il communique les constatations importantes faites lors de l'audit;
- Les communications concernant l'indépendance peuvent être appropriées toutes les fois qu'un jugement important a été porté sur l'atteinte à l'indépendance et les mesures de sauvegarde y relatives, par exemple au moment de l'acceptation d'une prestation de services autres que l'audit, et au moment d'une réunion de conclusion.
- Les communications concernant les problèmes relevés lors de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité, peuvent aussi avoir lieu lors de la réunion de conclusion ;
- Lors de l'audit à la fois d'états financiers à usage général et d'états financiers à usage particulier, il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications.

ISA 315 • Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement

18. (Ajout d'une phrase) Cette connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière doit inclure les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations à fournir dans les états financiers que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

A6. Une grande partie des informations recueillies par l'auditeur dans le cadre de demandes d'informations sont obtenues de la direction et des personnes responsables de l'élaboration de l'information financière. Des informations peuvent également être recueillies par l'auditeur en adressant des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne, lorsque l'entité en a une, et d'autres personnes au sein de l'entité.

(NOUVEAU) A8. Comme la prise de connaissance de l'entité et de son environnement est un processus dynamique et continu, les demandes d'informations de l'auditeur peuvent avoir lieu tout au long de la mission d'audit.

Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne

(NOUVEAU) A9. Si une entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de cette fonction peuvent fournir des renseignements utiles à l'auditeur pour sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions.

²¹ Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

Lors de la réalisation de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités de l'entité et les risques qui y sont liés, et peut avoir fait des constatations à partir de ses travaux, par exemple avoir identifié des déficiences dans le contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans sa prise de connaissance de l'entité, dans son évaluation des risques et pour d'autres aspects de l'audit. L'auditeur procède donc à ces demandes d'informations, qu'il compte ou non s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue²². Des demandes d'informations particulièrement pertinentes peuvent porter sur des points soulevés par la fonction d'audit interne auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et sur les résultats de son propre processus d'évaluation des risques.

(NOUVEAU) A10. Si sur la base des réponses aux questions de l'auditeur, il apparaît que des constatations sont susceptibles d'être pertinentes par rapport à l'établissement de l'information financière de l'entité et à l'audit, l'auditeur peut considérer comme approprié de lire les rapports d'audit interne qui en traitent. Les rapports de la fonction d'audit interne qui peuvent être pertinents comprennent, par exemple, ses documents de stratégie et de planification et ses rapports préparés à l'intention de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise leur décrivant les constatations découlant des travaux d'audit interne.

(NOUVEAU) A11. En outre, conformément à la norme ISA 240²³, si la fonction d'audit interne fournit des renseignements à l'auditeur concernant des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur en tient compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

(NOUVEAU) A12. Les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui, selon le jugement de l'auditeur, possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne ou, selon les circonstances, d'autres membres du personnel au sein de la fonction. L'auditeur peut également considérer comme approprié de rencontrer périodiquement ces personnes.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 6 (a))

(NOUVEAU) A13. Les auditeurs des entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires ayant trait au contrôle interne et à la conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables. Des demandes d'informations auprès des personnes appropriées qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur à identifier les risques de non-conformité significative aux textes législatifs et réglementaires applicables et le risque de déficiences dans le contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière.

(NOUVEAU) A22. Lors des discussions entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis par le paragraphe 10, la prise en compte des obligations d'information du référentiel comptable applicable permet d'identifier tôt dans le processus d'audit là où il peut y avoir des risques d'anomalies significatives dans les informations à fournir. Des exemples de points dont l'équipe affectée à la mission peut discuter, incluent :

- Des modifications des exigences en matière de l'élaboration de l'information financière qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information à fournir, que ces informations soient nouvelles ou modifiées ;
- Des changements dans l'environnement de l'entité, dans sa situation financière, ou dans ses activités, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information à fournir, nouvelles ou modifiées, par exemple, un important regroupement d'entreprises survenu au cours de la période faisant l'objet de l'audit;

²² Norme ISA 610 (Révisée en 2013) contient les diligences requises pertinentes.

²³ Norme ISA 240, paragraphe 19.

- Des informations à fournir pour lesquelles l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés par l'auditeur a peut-être été difficile dans le passé;
- Des informations à fournir sur des questions complexes, y compris celles à l'égard desquelles la direction doit porter des jugements importants quant aux informations à fournir.

(NOUVEAU) A80. L'auditeur peut également prendre en considération la manière dont la direction a répondu aux constatations et aux recommandations de la fonction d'audit interne concernant les déficiences du contrôle interne identifiées et pertinentes pour l'audit, et notamment se demander si et comment ces réponses ont été mises en œuvre et si elles ont été par la suite évaluées par la fonction d'audit interne.

(NOUVEAU) A91. Les états financiers peuvent comprendre des informations ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires. Des exemples de telles informations peuvent inclure :

- Des informations provenant de contrats de location fournies dans les états financiers, comme les options de renouvellement ou les paiements futurs au titre de la location ;
- Des informations fournies dans les états financiers produites par le système de gestion des risques de l'entité ;
- Des informations fournies dans les états financiers en juste valeur et produites par des experts désignés par la direction ;
- Des informations fournies dans les états financiers provenant de modèles ou d'autres calculs ayant servi à établir les estimations comptables comptabilisées ou communiquées dans les états financiers, y compris les informations relatives aux données et hypothèses sous-jacentes utilisées dans ces modèles, par exemple:
 - o Les hypothèses élaborées en interne pouvant avoir une incidence sur la durée d'utilisation d'un actif,
 - o Les données, comme les taux d'intérêt, qui sont influencées par des facteurs qui échappent à la volonté de l'entité;
- Des informations fournies dans les états financiers concernant des analyses de sensibilité reposant sur des modèles financiers qui démontrent que la direction a tenu compte d'hypothèses alternatives ;
- Des informations comptabilisées ou fournies dans les états financiers provenant des déclarations fiscales et des documents de l'entité y relatifs ;
- Des informations fournies dans les états financiers provenant d'analyses préparées à l'appui de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, comme les informations, s'il en existe, relatives aux événements ou aux situations identifiées susceptibles de jeter un doute important sur cette capacité²⁴.

(NOUVEAU) A92. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière requise par le paragraphe 18 de la présente norme ISA (y compris la connaissance des aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires) relève du jugement professionnel de l'auditeur. Par exemple, certains montants ou informations fournis dans les états financiers de l'entité (comme les informations concernant le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque de marché) peuvent être fondés sur des informations provenant du système de gestion des risques de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de comprendre tous les aspects du système de gestion des risques ; il exerce son jugement professionnel pour déterminer la connaissance qu'il est nécessaire d'acquérir.

²⁴ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphes 19-20.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par. 18)

A96. Le système d'information et le processus opérationnel touchant à l'élaboration de l'information financière dans les petites entités, y compris les aspects pertinents de ce système relatifs aux informations fournies dans les états financiers provenant ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires, est probablement moins sophistiqué que dans les plus grandes, mais son rôle est tout aussi important. Les petites entités dans lesquelles la direction a une participation active à la gestion peuvent ne pas avoir besoin d'une description détaillée des procédures comptables, de systèmes comptables sophistiqués ou de politiques écrites. La connaissance du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière de l'entité peut en conséquence être plus facile dans un audit de petites entités et être fondée davantage sur des demandes d'informations que sur la revue de la documentation. Le besoin d'acquérir cette connaissance reste cependant important.

(NOUVEAU) A103. Les activités de contrôle pertinentes pour l'audit peuvent comprendre des contrôles mis en place par la direction afin de répondre aux risques d'anomalies significatives découlant d'informations n'ayant pas été préparées conformément au référentiel comptable applicable, en plus des contrôles qui répondent aux risques liés aux soldes de comptes et aux opérations. Ces activités de contrôle peuvent porter sur les informations fournies dans les états financiers ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires.

Fonction d'audit interne de l'entité (Voir par. 23)

(NOUVEAU) A115. Les attributions d'une fonction d'audit interne peuvent inclure, par exemple, la mise en œuvre de procédures et l'évaluation de leurs résultats afin de fournir une assurance à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise quant à la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Le cas échéant, la fonction d'audit interne peut jouer un rôle important dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'élaboration de l'information financière. Toutefois, les attributions de la fonction d'audit interne peuvent se concentrer principalement sur l'évaluation de la rentabilité, de l'efficacité et de l'efficacité des opérations et, dans ce cas, les travaux de la fonction peuvent n'avoir aucun rapport direct avec l'élaboration de l'information financière de l'entité.

(NOUVEAU) A116. Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne conformément au paragraphe 6 (a) de la présente norme ISA aident l'auditeur à prendre connaissance de la nature des attributions de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront réalisées par la fonction d'audit interne en examinant, le cas échéant, le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction.

(NOUVEAU) A117. Si la nature des attributions et des activités d'assurance de la fonction d'audit interne portent sur l'élaboration de l'information financière de l'entité, l'auditeur peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier de ses propres procédures d'audit à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur peut être probablement plus enclin à utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si, par exemple, l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités, et qu'elle relève directement des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

(NOUVEAU) A118. Si, compte tenu de sa prise de connaissance initiale de la fonction d'audit interne, l'auditeur envisage d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 (Révisée en 2013) s'applique.

(NOUVEAU) A119. Comme expliqué plus en détail dans la norme ISA 610 (Révisée en 2013), les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comme les revues de l'information comptable de la direction conçues pour contribuer à prévenir ou détecter des anomalies.

(NOUVEAU) A120. L'établissement de communications avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité suffisamment tôt dans la mission et le maintien de ces communications tout au long de la mission peuvent faciliter le partage efficace d'informations. Cela crée un environnement dans lequel l'auditeur peut être informé des points importants qui peuvent retenir l'attention de la fonction d'audit interne quand de tels points peuvent avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200 explique l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

(NOUVEAU) A128. L'auditeur peut utiliser les assertions décrites au paragraphe A129(a)-(b) ci-dessous ou peut les exprimer différemment sous réserve que tous les aspects sous mentionnés ci-dessous aient été examinés. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements, ainsi qu'aux informations à fournir y afférentes connexes, avec celles relatives aux soldes de comptes et aux informations à fournir les concernant.

Assertions concernant les flux d'opérations, les soldes de comptes ainsi que les informations à fournir les concernant

A129. Les assertions sur lesquelles s'appuie l'auditeur lorsqu'il considère les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir s'analysent selon les catégories suivantes :

- (a) Assertions relatives aux flux d'opérations et aux événements survenus au cours de la période auditée, ainsi que les informations à fournir y afférentes :
 - (i) Réalité – Les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité ;
 - (ii) Exhaustivité – Toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
 - (iii) Exactitude – Les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement, et les informations à fournir y afférentes ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
 - (iv) Séparation des périodes – Les opérations et événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable ;
 - (v) Classification – Les opérations et les événements ont été comptabilisés dans les bons comptes ;

- (vi) Présentation – Les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir y afférentes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable;
- (b) Assertions relatives aux soldes de comptes en fin de période, ainsi que les informations à fournir y afférentes :
- (i) Existence – Les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
 - (ii) Droits et obligations – L'entité détient un droit sur les actifs ou le contrôle, et les passifs reflètent les obligations de l'entité ;
 - (iii) Exhaustivité – Tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui devraient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir y afférentes qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été ;
 - (iv) Exactitude, évaluation et imputation – Les actifs, les passifs et les fonds propres ont été présentés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations à fournir y afférentes ont été évaluées et présentées de manière appropriée ;
 - (v) Classement – Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les bons comptes,
 - (vi) Présentation – Les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir y afférentes sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable.

Assertions concernant les autres informations à fournir

(NOUVEAU) A130. L'auditeur peut également se référer aux assertions décrites au paragraphe A129(a)-(b) ci-dessus, en les adaptant au besoin, lorsqu'il prend en considération les différents types d'anomalies potentielles pouvant exister dans les informations qui ne sont pas directement liées à des flux d'opérations et à des événements ou à des soldes de comptes enregistrés. Par exemple, l'entité peut être tenue de décrire son exposition aux risques découlant d'instruments financiers et de préciser l'origine des risques, les objectifs, les politiques et les processus mis en place pour gérer les risques, et les méthodes suivies pour évaluer ces risques.

Processus d'identification des risques d'anomalies significatives (Voir par. 26(a))

(NOUVEAU) A134. Comme expliqué dans la norme ISA 320²⁵, le caractère significatif et le risque d'audit sont pris en considération lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir. La détermination d'un seuil de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur et est influencée par sa perception des besoins d'information financière des utilisateurs des états financiers²⁶.

(NOUVEAU) A135. La prise en considération par l'auditeur des informations à fournir dans les états financiers lors de l'identification des risques comprend les informations quantitatives et qualitatives. Les anomalies concernant ces informations pourraient être significatives (en général, les anomalies sont considérées comme significatives s'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur les états

²⁵ Norme ISA 320, paragraphe A1.

²⁶ Norme ISA 320, paragraphe 4.

financiers pris dans leur ensemble). Selon la situation de l'entité et les circonstances de la mission, les informations à fournir qui auront des aspects qualitatifs et qui pourraient être pertinentes lors de l'identification des risques d'anomalies significatives portent par exemple sur :

- Les liquidités ou les clauses restrictives dans les contrats de prêt, lorsque l'entité éprouve des difficultés financières ;
- Les événements ou les circonstances qui ont mené à la comptabilisation d'une perte de valeur;
- Les principales sources d'incertitude relative aux estimations, incluant les hypothèses d'avenir;
- La nature d'un changement de méthode comptable et les autres informations pertinentes requises par le référentiel comptable applicable, lorsque, par exemple, l'on s'attend à ce que les nouvelles obligations d'information financière aient une incidence importante sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière ;
- Les accords de paiement fondé sur des actions, notamment les informations sur la manière dont les montants enregistrés ont été déterminés, et d'autres informations à fournir pertinentes ;
- Les parties liées et les transactions avec les parties liées;
- Les analyses de sensibilité, y compris les effets des changements dans les hypothèses retenues aux fins des techniques d'évaluation de l'entité, visant à permettre aux utilisateurs de comprendre l'incertitude relative à la mesure sous-jacente à un montant comptabilisé ou communiqué.

Aspects particuliers concernant les petites entités

(NOUVEAU) A136. Les informations à fournir dans les états financiers des petites entités peuvent être moins détaillées ou moins complexes (certains référentiels comptables permettent en effet aux petites entités de fournir moins d'informations dans leurs états financiers). Cependant, cela ne dégage en rien l'auditeur de l'obligation d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris le contrôle interne, à l'égard des informations à fournir.

Anomalies significatives

(NOUVEAU) A140. Les anomalies potentielles dans un état financier ou certaines informations à fournir peuvent être jugées significatives en raison de leur ordre de grandeur, de leur nature ou des circonstances. (Voir par. 26 d))

ISA 570 • Continuité de l'exploitation

16. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été identifiés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation (ci-après désignée par l'expression « incertitude significative »), en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure : (Voir par. A16)

[...]

17. (NOUVEAU) L'auditeur doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis et tirer une conclusion sur le caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés et qu'il existe une incertitude significative

19. Si l'auditeur conclut que l'application du principe comptable de continuité d'exploitation par la direction est appropriée dans les circonstances malgré l'existence d'une incertitude significative, il doit déterminer si les états financiers : (Voir Par A22-A23)

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative

(NOUVEAU) 20. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été identifiés, mais que l'auditeur conclut, en se fondant sur les éléments probants qu'il a recueillis, qu'il n'existe aucune incertitude significative, il doit évaluer si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur ces événements ou conditions. (Voir par. A24–A25)

Incidences sur le rapport de l'auditeur

Application inappropriée du principe comptable de continuité d'exploitation

Réécriture du § 21. Si les états financiers ont été établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, mais que l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers est inappropriée, il doit exprimer une opinion défavorable. (Voir par. A26–A27)

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative

Communication d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers

22. Si une information pertinente sur l'incertitude significative est fournie dans les états financiers, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et son rapport d'audit doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » qui : (Voir par. A28-A31, A34)

- (a) Attire l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points énumérés au paragraphe 19 ; et
- (b) (NOUVEAU) Précise que ces événements ou conditions indiquent l'existence d'une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que l'auditeur exprime une opinion non modifiée sur ce point.

Absence d'information adéquate sur l'incertitude significative dans les états financiers

23. Si une information adéquate sur l'incertitude significative n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit : (Voir par. A32-A34)
- a. Exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)²⁷; et
 - b. Indiquer dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ou « Fondement de l'opinion défavorable » de son rapport d'audit qu'il existe une incertitude significative susceptible de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et que les états financiers ne présentent pas ce point de façon adéquate.

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

(NOUVEAU) A1. La norme ISA 701²⁸ traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer des points clés de l'audit dans son rapport. La présente norme reconnaît que, lorsque la norme ISA 701 s'applique, les points se rapportant à la continuité d'exploitation peuvent être considérés comme des points clés de l'audit, et précise qu'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation constitue, par sa nature, un point clé de l'audit.²⁹

Déclarations écrites (Voir par. 16 (e))

(NOUVEAU) A20. L'auditeur peut juger utile d'obtenir des déclarations écrites particulières qui vont au-delà de celles requises au paragraphe 16 afin d'étayer les éléments probants recueillis concernant les plans d'action de la direction par rapport à son évaluation de la continuité d'exploitation et de la faisabilité de ces plans.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés et qu'il existe une incertitude significative

(NOUVEAU) A22. Le paragraphe 18 explique qu'il existe une incertitude significative lorsque l'ampleur de l'incidence potentielle des événements ou conditions et la probabilité de leur survenance sont telles que des informations appropriées sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement (dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère) ou ne soient pas trompeurs (dans le cas d'un référentiel reposant sur le concept de conformité). En application du paragraphe 18, l'auditeur est tenu de conclure à l'existence ou non d'une incertitude significative, quelle que soit la définition donnée dans le référentiel comptable applicable d'une incertitude significative.

(NOUVEAU) A23. Le paragraphe 19 requiert de l'auditeur qu'il détermine si les informations fournies dans les états financiers traitent des points énoncés dans ce paragraphe. Outre cette exigence, l'auditeur est également tenu de déterminer si les informations qui doivent être fournies relatives à une

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

²⁸ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²⁹ Norme ISA 701, paragraphes 15 et A41.

incertitude significative, comme le prescrit le référentiel comptable applicable, sont adéquates. Certains référentiels comptables peuvent comporter des obligations d'information qui s'ajoutent aux points énoncés au paragraphe 19 et qui concernent notamment :

- L'évaluation faite par la direction de l'importance des événements ou conditions touchant la capacité de l'entité à respecter ses obligations; ou
- Les jugements importants exercés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Certains référentiels comptables peuvent fournir des modalités d'application complémentaires relatives aux éléments à prendre en compte par la direction sur les informations à fournir concernant l'ampleur de l'incidence potentielle des principaux événements ou conditions, la probabilité et l'échéance de leur survenance.

Caractère adéquat des informations fournies lorsque des événements ou conditions ont été identifiés, mais qu'il n'existe aucune incertitude significative (Voir par. 20)

(NOUVEAU) A24. Même lorsqu'il n'existe aucune incertitude significative, le paragraphe 20 requiert de l'auditeur qu'il évalue si, au regard des exigences du référentiel comptable applicable, les états financiers fournissent des informations adéquates sur les événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Certains référentiels comptables peuvent traiter des informations à fournir sur :

- Les principaux événements ou conditions;
- L'évaluation faite par la direction de l'importance de ces événements ou conditions en ce qui concerne la capacité de l'entité à respecter ses obligations;
- Les plans de la direction qui atténuent l'incidence de ces événements ou conditions; ou
- Les jugements importants exercés par la direction dans son évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

(NOUVEAU) A25. Lorsque l'auditeur évalue si des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère sont présentés sincèrement, il tient notamment compte de la présentation d'ensemble, de la forme et du contenu des états financiers, et évalue si les états financiers, y compris les informations fournies dans les notes y afférentes, représentent les opérations et événements sous-jacents de manière propre à être présentés sincèrement³⁰. Selon les faits et circonstances, l'auditeur peut considérer nécessaire que des informations supplémentaires soient fournies dans les états financiers pour que ceux-ci soient présentés sincèrement. Ce peut être le cas lorsque, par exemple, l'auditeur identifie des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais qu'il conclut, en se fondant sur les éléments probants recueillis, à l'absence d'incertitude significative, et que le référentiel comptable applicable ne requiert pas explicitement d'informations à fournir sur ces circonstances.

Application appropriée du principe comptable de continuité d'exploitation mais existence d'une incertitude significative (Voir par. 22–23)

(NOUVEAU) A28. L'identification d'une incertitude significative est un point important pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs. L'inclusion d'une section distincte précédée d'un sous-titre faisant ressortir qu'il existe une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation permet d'attirer l'attention des utilisateurs sur ce point.

(NOUVEAU) A29. L'annexe de la présente norme ISA fournit des exemples de mentions que doit comporter le rapport de l'auditeur sur des états financiers lorsque les Normes internationales d'information financière (IFRS) constituent le référentiel comptable applicable. Si un référentiel

³⁰ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 14.

comptable applicable autre que les IFRS est utilisé, il peut être nécessaire de modifier les exemples de mentions présentés dans l'annexe de la présente norme ISA, afin que, compte tenu des circonstances, l'application de cet autre référentiel comptable y soit reflétée.

(NOUVEAU) A30. Le paragraphe 22 énonce les informations que doit comporter, au minimum, le rapport de l'auditeur dans chacune des situations décrites. L'auditeur peut fournir des informations complémentaires pour compléter les mentions requises pour expliquer, par exemple :

- Le fait que l'existence d'une incertitude significative est un point fondamental pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs³¹; ou
- La manière dont ce point a été traité lors de l'audit. (Voir par. A1)

Communication d'informations pertinentes sur l'incertitude significative dans les états financiers (Voir Par. 22)

(NOUVEAU) A31. L'exemple 1 fourni dans l'annexe de la présente norme ISA illustre un rapport de l'auditeur lorsque ce dernier a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation malgré l'existence d'une incertitude significative, et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates. L'annexe de la norme ISA 700 (Révisée) contient également des exemples de formulations pouvant être utilisés pour tous les types d'entités afin de décrire dans le rapport d'audit les responsabilités qui incombent respectivement à ceux qui assument la responsabilité des états financiers et à l'auditeur en ce qui concerne la continuité d'exploitation.

Absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers (Voir Par. 23)

(NOUVEAU) A32. Les exemples 2 et 3 fournis dans l'annexe de la présente norme ISA sont des illustrations de rapports de l'auditeur comportant respectivement une opinion avec réserve et une opinion défavorable lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation en l'absence d'informations adéquates sur l'incertitude significative dans les états financiers.

(NOUVEAU) A33. Dans les situations où il existe de multiples incertitudes qui sont importantes par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur peut considérer, dans des cas extrêmement rares, qu'il est approprié de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion, plutôt que d'inclure dans son rapport les mentions requises au paragraphe 22. La norme ISA 705 (Révisée) fournit des modalités d'application à ce sujet³².

Communications avec les autorités de régulation (Voir Par. 22-23)

(NOUVEAU) A34. Lorsqu'il considère comme nécessaire d'inclure dans son rapport d'audit une mention au sujet de points se rapportant à la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur d'une entité réglementée peut être tenu de communiquer avec les autorités de régulation, de contrôle et de tutelle appropriées.

³¹ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphe A2.

³² Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 10.

(NOUVEAU – aucun exemple de rapports fourni dans la version antérieure)

Annexe (Voir Par. A29, A31–A32)

Exemples de rapports de l'auditeur traitant de la continuité d'exploitation (*)

- Exemple 1 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates
- Exemple 2 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates
- Exemple 3 : Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable lorsque l'auditeur a conclu qu'il existe une incertitude significative et que les informations à fournir sur cette incertitude ont été omises dans les états financiers

ISA 610 • Utilisation des travaux des auditeurs internes

Cette Norme a été entièrement réécrite en 2013. Voir version en mode suivi des modifications (TC = « track changes »).

ISA 700 • Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

4. Les diligences requises par la présente Norme ISA visent à atteindre un juste équilibre entre la nécessité de maintenir l'uniformité et la comparabilité du rapport de l'auditeur au niveau mondial et la nécessité de rehausser la valeur du rapport de l'auditeur en faisant en sorte que l'information qu'il contient soit plus pertinente pour les utilisateurs. La présente Norme ISA préconise une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, tout en laissant la place à une certaine flexibilité afin qu'il puisse être adapté en fonction des situations particulières de chaque pays. Une présentation harmonisée du rapport de l'auditeur, lorsque l'audit a été effectué selon les Normes ISA, favorise la crédibilité de l'audit aux yeux du marché en rendant plus facilement identifiables les audits effectués conformément à des normes généralement reconnues. Elle permet également de faciliter la compréhension des utilisateurs et d'identifier des circonstances inhabituelles lorsqu'elles surviennent.

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

13. L'auditeur doit apprécier en particulier si, au regard des dispositions du référentiel comptable applicable :

- (a) Les états financiers décrivent de manière appropriée les méthodes comptables retenues et appliquées ; pour ce faire, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence des méthodes comptables pour l'entité et apprécier si elles ont été présentées d'une manière intelligible ; (Voir par. A4)
- (b) Les méthodes comptables retenues et appliquées sont cohérentes avec le référentiel comptable applicable et sont appropriées ;

- (c) Les estimations comptables faites par la direction sont raisonnables ;
- (d) Les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles ; pour ce faire, l'auditeur doit apprécier si :
 - Les informations qui auraient dû être fournies l'ont bien été, et si ces informations sont classées, regroupées ou ventilées, et définies de façon appropriée ;
 - Les informations fournies nuisent à la présentation d'ensemble des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui affecte la bonne compréhension des éléments présentés ; (Voir par. A5)

Opinion de l'auditeur

23. La première section du rapport de l'auditeur doit inclure l'opinion de l'auditeur et doit être intitulée « Opinion ».

24. La section « Opinion » du rapport de l'auditeur doit également :

- (a) Identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ;
- (b) Mentionner que les états financiers ont été audités ;
- (c) Identifier l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers ;
- (d) Renvoyer aux notes aux états financiers, y compris le résumé des principales méthodes comptables ; et
- (e) Spécifier la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers. (Voir par. A22 – A23)

Fondement de l'opinion

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

- (a) Indique que l'audit a été effectué selon les Normes internationales d'audit ; (Voir par. A33)
- (b) Renvoie à la section du rapport de l'auditeur qui décrit les responsabilités de l'auditeur qui lui incombent en vertu des Normes ISA ;
- (c) Inclut une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'audit, et qu'il a satisfait aux autres responsabilités éthiques énoncées dans ces règles. La déclaration doit indiquer le pays d'origine des règles d'éthique pertinentes ou préciser qu'il s'agit de celles du Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'International Ethics Standards Board for Accountants (Code de l'IESBA) ; et (Voir par. A34 – A39)
- (d) Indique s'il estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour lui permettre de fonder son opinion d'audit.

Continuité d'exploitation

29. Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)³³.

³³ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphes 21–23.

Points clés de l'audit

30. Dans le cas de l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées, l'auditeur doit communiquer dans son rapport les points clés de l'audit, conformément à la Norme ISA 701.
31. Lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport, ou qu'il décide de le faire, il doit le faire conformément à la Norme ISA 701. (Voir par. A40-A42)

Autres informations

32. Le cas échéant, l'auditeur doit communiquer dans son rapport d'audit conformément à la Norme ISA 720 (Révisée).³⁴

Responsabilités relatives aux états financiers

33. Le rapport de l'auditeur doit comporter une section intitulée « Responsabilités de la direction relatives aux états financiers ». Il n'est pas nécessaire que le rapport de l'auditeur se réfère directement à la « direction », mais il doit utiliser le terme qui est approprié dans le cadre juridique du pays concerné. Dans certains pays, la référence aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être la référence appropriée. (Voir par. A44)
34. Cette section du rapport de l'auditeur doit décrire les responsabilités qui incombent à la direction pour ce qui concerne : (Voir par. A45-A48)
- a. L'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
 - b. L'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation³⁵, la détermination du caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, le cas échéant la communication d'informations sur les points concernant la continuité d'exploitation. L'explication des responsabilités de la direction à l'égard de cette évaluation doit comprendre une description des situations où l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est appropriée. (Voir par. A48)
35. Cette section du rapport de l'auditeur doit aussi indiquer les personnes qui sont responsables de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière lorsqu'elles diffèrent de celles qui doivent s'acquitter des responsabilités mentionnées au paragraphe 34. Dans ce cas, l'intitulé de la section doit également faire mention des « personnes constituant le gouvernement d'entreprise », ou tout autre terme approprié dans le contexte juridique du pays. (Voir par. A49)
36. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la description de la responsabilité de la direction relative à l'établissement des états financiers doit faire référence soit à « l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers », soit à « l'établissement d'états financiers donnant une image fidèle », selon le cas approprié en la circonstance.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

37. Le rapport de l'auditeur doit comprendre une section intitulée « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers ».

³⁴ Norme ISA 720 (Révisée), *Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations*.

³⁵ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphe 2.

38. Cette section du rapport de l'auditeur doit : (Voir par. A50)
- a. Indiquer que les objectifs de l'auditeur sont :
 - (i) D'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
 - (ii) D'émettre un rapport d'audit contenant son opinion ; (Voir par. A51)
 - b. Indiquer que l'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux Normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante ; et
 - c. Indiquer que les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et :
 - 1. Soit expliquer qu'elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci³⁶ ;
 - 2. Soit fournir une définition ou une description de la notion de caractère significatif conformément au référentiel comptable applicable. (Voir par. A53)
39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)
- (a) Indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux Normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ; et
 - (b) Donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :
 - (i) Identifier et évaluer les risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques et recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
 - (ii) Prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a aussi la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité dans le cadre de l'audit des états financiers, l'auditeur doit omettre la partie de phrase disant que la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité ;
 - (iii) Apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant par cette dernière ;
 - (iv) Tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité

³⁶ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 2.

de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de son rapport d'audit. Des événements ou conditions futurs pourraient cependant amener l'entité à cesser son exploitation :

(v) Apprécier, dans le cas où les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les états financiers, et apprécier si les états financiers reflètent les opérations et événements les sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère :

(c) Lorsque la Norme ISA 600³⁷ s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans un audit des états financiers de groupe, en indiquant que :

(i) Les responsabilités de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou activités du groupe pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe ;

(ii) L'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit de groupe ; et

(iii) L'auditeur assume l'entière responsabilité de son opinion d'audit.

40. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)

(a) Indiquer qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise notamment l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus et ses constations importantes, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne qu'il aurait relevée lors de son audit ;

(b) Lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée, indiquer qu'il fournit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration précisant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes concernant l'indépendance, et leur communique, le cas échéant, toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures de sauvegarde appliquées ; et

(c) Lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers d'une entité cotée ou de toute autre entité pour laquelle les points clés de l'audit sont communiqués conformément à la Norme ISA 701, indiquer qu'il détermine, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et sont par conséquent les points clés de l'audit. Il décrit ces points dans son rapport d'audit, à moins que la loi ou la réglementation n'en interdise la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, il détermine qu'il ne devrait pas communiquer un tel point dans son rapport d'audit parce que les conséquences négatives raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. (Voir par. A53)

³⁷ Norme ISA 600, *Aspects Particuliers : Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

Emplacement de la description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers

41. La description des responsabilités de l'auditeur relative à l'audit des états financiers requise par les paragraphes 39–40 doit : (Voir par. A54)
- a. Se trouver dans le corps du rapport de l'auditeur ;
 - b. Être fournie en annexe du rapport de l'auditeur, auquel cas l'emplacement de cette annexe doit être mentionné dans le rapport de l'auditeur ; ou (Voir par. A55-A57)
 - c. Être fournie dans le rapport de l'auditeur par renvoi au site internet d'une autorité compétente, lorsque la législation, la réglementation ou les normes nationales d'audit le permettent expressément. (Voir par. A54, A56-A57)
42. Lorsque l'auditeur fait un renvoi au site internet d'une autorité compétente contenant une description des responsabilités qui lui incombent, il doit déterminer si cette description répond aux diligences requises par les paragraphes 39–40 de la présente norme ISA et n'est pas incohérente avec celles-ci. (Voir par. A56)

Et ainsi de suite – Norme modifiée de manière conséquente – Voir version finale pour la suite des paragraphes grisés.

ISA 701 (nouvelle) • Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant

Nouvelle Norme en 2016. Voir la Norme, pas de comparatif.

Pour information – § 5 de l'ISA –

Cette norme ISA s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées et dans les cas où l'auditeur décide de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. Elle s'applique également lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit

ISA 705 • Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite de l'obligation de l'auditeur d'émettre un rapport approprié dans les situations où, lorsqu'il se forge son opinion conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)³⁸, il conclut qu'une modification de l'opinion formulée dans son rapport d'audit sur les états financiers est nécessaire. La présente Norme ISA traite également de la façon dont la forme et le contenu du rapport de l'auditeur sont impactés lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée. Dans tous les cas, les exigences en matière de rapport de la Norme ISA 700 (Révisée) s'appliquent et ne sont pas répétées dans la présente Norme ISA, à moins que les exigences de celle-ci en traitent expressément ou les modifient.

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Opinion de l'auditeur

16. Lorsque l'auditeur exprime une opinion modifiée, la section relative à l'opinion doit s'intituler « Opinion avec réserve », « Opinion défavorable » ou « Impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas. (Voir par. A17-A19)

³⁸ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

Opinion avec réserve

17. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers, il doit indiquer que, à son avis, sous réserve des incidences du ou des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » :

- (a) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les états financiers ci-joints présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent une image fidèle de) [...], conformément au [référentiel comptable applicable]; ou
- (b) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, les états financiers ci-joints ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Lorsque l'opinion modifiée découle d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit utiliser la formulation « sous réserve des incidences éventuelles du point [ou des points]... » pour exprimer l'opinion modifiée. (Voir par. A20)

Opinion défavorable

18. Lorsque l'auditeur exprime une opinion défavorable, il doit indiquer que, à son avis, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'opinion défavorable » :

- (a) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, les états financiers ci-joints ne présentent pas sincèrement (ou ne donnent pas une image fidèle de) [...], conformément au [référentiel comptable applicable] ; ou
- (b) Lorsqu'il fait rapport conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, les états financiers ci-joints n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable].

Impossibilité d'exprimer une opinion

19. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion en raison du fait qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit :

- (a) Indiquer qu'il n'exprime pas d'opinion sur les états financiers ci-joints ;
- (b) Indiquer que, en raison de l'importance du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;
- (c) Modifier la déclaration exigée selon le paragraphe 24(b) de la Norme ISA 700 (Révisée), qui indique que les états financiers ont été audités, pour préciser qu'il a reçu pour mission d'effectuer l'audit des états financiers.

Fondement de l'opinion

20. Lorsque l'auditeur modifie l'opinion sur les états financiers, il doit, outre les points particuliers requis par la Norme ISA 700 (Révisée) : (Voir par. A21)

- (a) Remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » exigé selon le paragraphe 28 de la Norme ISA 700 (Révisée) par l'intitulé « Fondement de l'opinion avec réserve », « Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », selon le cas ; et
- (b) Dans cette section, inclure une description du point à l'origine de la modification.

Et ainsi de suite – Norme modifiée de manière conséquente – Voir version finale pour la suite des paragraphes grisés.

ISA 706 • Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant

2. La Norme ISA 701³⁹ définit les diligences requises et fournit les modalités d'application quand l'auditeur détermine des points clés de l'audit et les communique dans son rapport. La présente norme traite de la relation entre les points clés de l'audit et toute communication supplémentaire incluse dans le rapport de l'auditeur conformément à la présente norme, dans les cas où l'auditeur inclut une section sur les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. (Voir par. A1-A3)

3. La Norme ISA 570 (Révisée)⁴⁰ et la Norme ISA 720 (Révisée)⁴¹ définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application sur la communication, dans le rapport de l'auditeur, relative, respectivement, à la continuité d'exploitation et aux autres informations.

5. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

8. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est d'une importance telle qu'il est essentiel à leur compréhension des états financiers, il doit inclure un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, lorsque les conditions suivantes sont réunies (Voir par. A5 – A6) :

- (a) L'auditeur ne soit pas tenu de modifier son opinion conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)⁴² en raison de ce point ; et
- (b) Lorsque la Norme ISA 701 s'applique, l'auditeur n'ait pas déterminé que ce point constituait un point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par. A1–A3)

9. Lorsqu'il inclut un paragraphe d'observation dans son rapport d'audit, l'auditeur doit :

- (a) L'inclure dans une section distincte de son rapport, précédée d'un titre approprié contenant le terme « observation » ;
- (b) Mentionner, dans le paragraphe, une référence claire au point sur lequel il attire l'attention et l'endroit des états financiers où une description détaillée du point est fournie ; le paragraphe ne peut porter que sur une information présentée ou fournie dans les états financiers ; et
- (c) Préciser que son opinion d'audit n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observation. (Voir par. A7-A8, A16–A17)

Et ainsi de suite – Norme modifiée de manière conséquente – Voir version finale pour la suite des paragraphes grisés.

ISA 720 • Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

Cette Norme a été entièrement réécrite en 2016.

³⁹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁴⁰ Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*.

⁴¹ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

⁴² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.