

Version finale
Décembre 2023

*La Norme internationale d'audit pour l'audit d'états
financiers d'entités peu complexes*

La norme ISA pour les entités
peu complexes (EPC)

et

Amendements de conformité à
d'autres normes
internationales découlant de la
norme ISA pour les EPC

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board



Attestation par le PIOB de
La « norme internationale d'audit
pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes »
de l'IAASB (norme ISA pour les EPC)

Le Conseil de surveillance de l'intérêt public (PIOB) a supervisé le processus de normalisation tout au long du cycle d'élaboration de la norme ISA du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) pour les EPC (la « norme »).

Les recommandations et les questions d'intérêt public, soulevées par le PIOB et fournies à l'IAASB tout au long du processus de normalisation, sont disponibles sur le site web du PIOB.

L'IAASB a fourni une déclaration écrite selon laquelle la norme a été élaborée conformément à la procédure officielle convenue et qu'elle tient compte de l'intérêt public, en s'appuyant sur les concepts et les principes du cadre d'intérêt public (PIF), qui est mis en œuvre dans le cadre du processus de normalisation et qui est disponible sur le site web du PIOB¹.

Le PIOB considère que la norme a été élaborée d'une manière conforme à la procédure convenue. Le PIOB considère également que la norme répond à l'intérêt public, qu'elle s'appuie sur les concepts et les principes du PIF.

Décembre 2023

¹ [Cadre d'intérêt public](#)

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par l'IAASB.

L'objectif de l'IAASB est de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit, d'assurance et d'autres normes de services connexes de haute qualité, et en facilitant la convergence des normes internationales et nationales d'audit et d'assurance, améliorant ainsi la qualité et l'uniformité de la pratique dans le monde entier et en renforçant la confiance du public dans la profession d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes et des lignes directrices d'audit et d'assurance à l'intention de tous les professionnels dans le cadre d'un processus de normalisation partagé entre le Conseil de surveillance de l'intérêt public, qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif de l'IAASB, qui fournit des commentaires d'intérêt public à l'élaboration des normes et des modalités d'application.

Pour plus d'informations sur les droits d'auteur, marque déposée et les autorisations, veuillez consulter la [page 162](#).



LA NORME INTERNATIONALE D'AUDIT POUR L'AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS D'ENTITÉS PEU COMPLEXES

(En vigueur pour les audits d'états financiers d'entités peu complexes pour les exercices ouverts à compter du 15 décembre 2025)

TABLE DES MATIERES

Préface de la norme ISA pour les EPC	8
A. Champ d'application de la norme ISA pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes	12
1. Concepts fondamentaux, principes généraux et exigences générales	18
1.1. Date d'entrée en vigueur.....	18
1.2. Règles d'éthique pertinentes et gestion de la qualité au niveau du cabinet.....	18
1.3. Objectifs généraux de l'auditeur.....	19
1.4. Concepts fondamentaux et principes généraux pour la réalisation de l'audit.....	20
1.5. La fraude.....	21
1.6. Textes législatifs et réglementaires.....	22
1.7. Parties liées.....	24
1.8. Communications générales avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	24
1.9. Exigences spécifiques en matière de documentation.....	26
2. Éléments probants et documentation de l'audit	27
2.1. Objectifs.....	27
2.2. Éléments probants suffisants et appropriés.....	27
2.3. Informations à utiliser comme éléments probants.....	28
2.4. Exigences générales en matière de documentation.....	29
3. Gestion de la qualité de la mission	32
3.1. Objectif.....	32
3.2. Responsabilités de l'associé responsable de la mission.....	32
3.3. Exigences spécifiques en matière de documentation.....	37
4. Acceptation ou poursuite d'une mission d'audit et missions d'audit initiales	38
4.1. Objectifs.....	38
4.2. Conditions préalables à un audit.....	39
4.3. Facteurs relatifs à l'acceptation ou à la poursuite de la mission.....	39
4.4. Termes de la mission d'audit.....	40
4.5. Missions d'audit initiales.....	41
4.6. Exigences spécifiques en matière de communication.....	42
4.7. Exigences spécifiques en matière de documentation.....	42

5. Planification	44
5.1. Objectifs	44
5.2. Planification des activités	44
5.3. Seuil de planification	47
5.4. Exigences spécifiques en matière de communication	49
5.5. Exigences spécifiques en matière de documentation	49
6. Identification et évaluation des risques	51
6.1. Objectifs	51
6.2. Procédures d'identification et d'évaluation des risques et procédures liées	51
6.3. Prise de connaissance des aspects pertinents de l'entité	54
6.4. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	62
6.5. Évaluation de la pertinence de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC	66
6.6. Exigences spécifiques en matière de communication	67
6.7. Exigences spécifiques en matière de documentation	67
7. Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives	68
7.1. Objectifs	68
7.2. Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers	68
7.3. Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau de l'assertion	70
7.4. Domaines d'intervention spécifiques	77
7.5. Récapitulatif des anomalies	88
7.6. Exigences spécifiques en matière de communication	89
7.7. Exigences spécifiques en matière de documentation	90
8. Conclusion	91
8.1. Objectifs	91
8.2. Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit	91
8.3. Procédures analytiques qui aident à la formulation d'une conclusion globale	91
8.4. Événements postérieurs à la clôture	92
8.5. Évaluations de l'auditeur et autres activités à l'appui de la conclusion de l'auditeur ..	94
8.6. Déclarations écrites	95
8.7. Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité	98
8.8. Exigences spécifiques en matière de communication	98
8.9. Exigences spécifiques en matière de documentation	99
9. Se forger une opinion et établir le rapport	101
9.1. Objectifs	101
9.2. Se forger une opinion sur les états financiers	101
9.3. Forme de l'opinion	102

9.4	Rapport de l'auditeur	103
9.5	Modifications apportées à l'opinion	106
9.6	Autres paragraphes du rapport de l'auditeur	113
9.7	Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs.....	115
9.8	Autres informations.....	117
9.9	Exigences spécifiques en matière de documentation	120
10.	Audits d'états financiers d'un groupe	121
10.1.	Objectif	121
10.2.	Planification des activités.....	121
10.3.	Caractère significatif	122
10.4.	Acquisition d'une connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne du groupe.....	123
10.5.	Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.....	123
10.6.	Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	124
10.7.	Exigences spécifiques en matière de communication	125
10.8.	Exigences spécifiques en matière de documentation	125
ANNEXE 1		127
ANNEXE 2		140
ANNEXE 3		143
ANNEXE 4		144
ANNEXE 5		147
ANNEXE 6		149
ANNEXE 7		150

Préface de la norme ISA pour les EPC

- P.1. La norme « ISA pour les EPC » a été conçue pour fournir une assurance raisonnable quant à savoir si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraude ou résultent d'erreurs, pour les audits d'états financiers d'entités peu complexes (EPC) des secteurs privé et public. La norme a été élaborée pour tenir compte de la nature et des spécificités de l'audit des états financiers d'une EPC et pour assurer l'uniformité de l'exécution d'une mission d'audit de qualité. La Présente norme repose sur le principe que le cabinet est soumis à la norme ISQM 12 ou à des exigences nationales au moins aussi exigeantes. Une mission d'audit de qualité est réalisée en planifiant et en exécutant la mission et en rendant compte de celle-ci conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Pour atteindre l'objectif de la Présente norme, il faut faire preuve de jugement professionnel et d'esprit critique.
- P.2. La présente norme est rédigée dans le contexte d'un audit d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une EPC, comme envisagé dans la Partie A. Elle peut également être adaptée, au besoin des spécificités de la mission, à un audit d'un jeu complet d'états financiers à usage spécifique, ou à un audit d'un état financier pris isolément ou d'un élément de compte ou de rubrique spécifique d'un état financier, uniquement si l'entité est une EPC au sens de la Partie A.
- P.3. Lorsqu'une mission d'audit est réalisée selon la Présente norme, les Normes internationales d'audit ne s'appliquent pas à la mission.
- P.4. La Partie A énonce le champ d'application de la norme ISA pour les EPC. Les décisions concernant l'utilisation requise ou autorisée de la Présente norme, y compris les descriptions du type d'entités pour lesquelles un audit conformément à la présente norme peut être utilisé, relèvent des autorités législatives et de régulation ou des organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif.
- P.5. Si la présente norme est utilisée pour des missions d'audit autres que celles envisagées à la Partie A, l'auditeur n'est pas autorisé à faire état de la conformité de son audit à la norme ISA pour les EPC dans son rapport.
- P.6. La présente norme ne prévaut pas sur les lois ou réglementations locales qui régissent les audits d'états financiers dans un pays en particulier. La norme ISA pour les EPC ne traite pas des responsabilités de l'auditeur qui peuvent exister dans la loi ou la réglementation. Ces responsabilités peuvent différer de celles établies dans la présente norme et il incombe à l'auditeur d'assurer le respect de toutes les obligations légales, réglementaires ou professionnelles pertinentes.

Le référentiel comptable applicable

- P.7. Les états financiers faisant l'objet de l'audit sont ceux de l'entité, établis par la direction de l'entité sous le contrôle des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une loi ou une réglementation peut établir les responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en matière d'information financière. La présente norme n'impose pas de responsabilités à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et ne prévaut pas sur les lois ou les réglementations qui régissent leurs responsabilités.

Cependant, un audit effectué conformément à la présente norme est réalisé sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise reconnaissent certaines de leurs responsabilités qui sont fondamentales pour la conduite de l'audit. L'audit des états financiers n'exonère ni la direction ni les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités.

² Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions de d'assurance ou de services connexes*

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en matière d'établissement des états financiers

L'étendue des responsabilités de la direction, ou la façon dont elles sont décrites, peut varier d'un pays à l'autre. Bien qu'il puisse y avoir des différences dans l'étendue de ces responsabilités ou dans la façon dont elles sont décrites, un audit, conformément à la présente norme, est réalisé en partant du principe que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ont reconnu et compris qu'ils ont une responsabilité :

- *Dans l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ;*
- *Dans la conception, la mise en œuvre et le suivi d'un contrôle interne tel que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraude ou résultent d'erreurs ;*
- *De donner à l'auditeur accès sans restriction à toutes les informations dont il a connaissance et qui sont pertinentes pour l'établissement des états financiers, ainsi qu'aux informations supplémentaires que l'auditeur peut demander et à toutes personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur juge nécessaire de recueillir des éléments probants.*

- P.8. Le référentiel comptable applicable contient souvent des normes d'élaboration de l'information financières prescrites par un organisme autorisé ou un organisme reconnu chargé d'édicter des normes, ainsi que des dispositions législatives ou réglementaires.
- P.9. Les dispositions du référentiel comptable applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers. Bien que le référentiel puisse ne pas préciser la façon de comptabiliser ou de fournir l'information sur toutes les opérations ou faits, il contient généralement suffisamment de principes généraux qui peuvent servir de base pour définir et appliquer des méthodes comptables qui soient cohérentes avec les concepts du référentiel sous-tendant les dispositions du référentiel.
- P.10. Certains référentiels comptables reposent sur le principe de présentation sincère, tandis que d'autres reposent sur le concept de conformité. La présente norme couvre les deux types de référentiels. L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel et :
- (a) Admet explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ;
 - (b) Ou admet explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une disposition du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont considérés comme nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares.

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

Un audit d'états financiers

- P.11. Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Il est atteint par l'expression, par l'auditeur, d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour forger son opinion, la présente norme requiert de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états

financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

- P.12. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes.

Limites inhérentes à un audit

Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques d'anomalies significatives repose sur des procédures d'audit destinées à obtenir pour les besoins de cette évaluation les informations nécessaires et sur les éléments probants recueillis tout au long de l'audit. L'évaluation des risques d'anomalies significatives est une question de jugement professionnel plutôt qu'une question relevant d'une mesure précise.

En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit est correctement planifié et effectué conformément à la présente norme. En conséquence, la découverte a posteriori d'une anomalie significative provenant d'une fraude ou résultant d'une erreur ne constitue pas en soi un défaut dans la conduite de l'audit conformément à la présente norme. Toutefois, les limites inhérentes à un audit ne sont pas pour l'auditeur une justification lui permettant de se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs.

Format de la norme ISA pour les EPC

- P.13. La norme ISA pour les EPC comprend :
- (a) La Partie A, qui présente le champ d'application de la norme ISA pour les EPC.
 - (b) La Partie 1, qui présente les concepts fondamentaux, les principes généraux et les exigences générales à appliquer tout au long de l'audit.
 - (c) La Partie 2, qui présente les exigences générales relatives aux éléments probants et à la documentation de l'audit, ainsi que l'objectif général de l'audit.
 - (d) La Partie 3, qui présente les obligations et les responsabilités de l'auditeur et de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion de la qualité dans le cadre de l'audit d'une EPC.
 - (e) Les Parties 4 à 9, qui suivent le déroulement d'une mission d'audit et qui présentent les exigences détaillées de l'audit. Chacune de ces parties comprend également des exigences spécifiques en matière de communication et de documentation, au besoin.
 - (f) La Partie 10, qui présente les dispositions spécifiques qui s'appliquent à l'audit d'états financiers d'un groupe.
 - (g) Les annexes, qui comprennent le glossaire des termes utilisés dans la présente norme, des assertions et, à titre d'illustration, un exemple de lettre de mission et de lettre d'affirmation, ainsi que d'autres documents pertinents pour la mise en œuvre des exigences de la présente norme.
- P.14. Les Parties 1 à 10 contiennent :
- (a) Les paragraphes d'introduction dans un encadré distinct énonçant le contenu et la portée de cette Partie (mais ne créant pas d'obligations supplémentaires pour l'auditeur).
 - (b) Les objectifs qui établissent un lien entre les exigences de cette Partie et l'objectif général de l'audit.

- (c) Les exigences auxquelles il faut répondre, sauf si la diligence requise dépend d'une condition qui n'est pas remplie. Les diligences requises sont exprimées par « doit ».
- (d) Les commentaires explicatifs essentiels (CEE) conçus pour fournir des explications supplémentaires pertinentes à une sous-section ou à une diligence requise spécifique. Tous les CEE sont présentés en italique dans des cases bleues distinctes. Il existe deux types de CEE : le CEE d'introduction générale qui explique le contexte de la section qui suit, et le CEE spécifique à la diligence requise directement au-dessus de celle-ci.

Certaines diligences requises et CEE ne s'appliquent que lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission. Ces exigences et CEE sont présentés dans un encadré intitulé « Points à prendre en considération lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission ».

- P.15. Des définitions attribuées à certains termes pour les besoins de la présente norme se trouvent dans le glossaire des termes de l'annexe 1. Les définitions sont données pour aider à l'application et à l'interprétation cohérente des diligences requises et ne sauraient prévaloir sur les définitions qui peuvent être données dans d'autres buts, que ce soit dans la loi ou la réglementation.
- P.16. Pour les besoins de la présente norme, l'utilisation des termes « EPC » ou « entité » fait également référence à un groupe (c'est-à-dire lorsque l'audit est un audit d'états financiers de groupe).

Publications ne faisant pas autorité

- P.17. L'IAASB peut publier des documents rédigés par ses propres équipes ou d'autres documents ne faisant pas autorité pour aider à la mise en œuvre de la norme ISA pour les EPC.

Entités du secteur public

- P.18. La présente norme est pertinente pour les missions menées dans le secteur public, lorsque les critères énoncés dans la Partie A relative au champ d'application s'appliquent. Toutefois, les obligations de l'auditeur dans le secteur public peuvent être affectées par le mandat d'audit reçu ou par des exigences propres aux entités du secteur public résultant de la loi, de la réglementation ou d'instructions émanant d'une autorité (telles que des directives ministérielles, des exigences propres aux politiques gouvernementales ou des obligations imposées par le pouvoir législatif), qui peuvent prévoir un champ d'application plus large que celui prévu pour un audit d'états financiers au sens de la présente norme. Ces obligations supplémentaires ne sont pas traitées dans la présente norme. Elles peuvent être prévues dans des modalités d'application de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) ou par des organismes de normalisation nationaux, ou par des recommandations édictées par des organismes d'audit gouvernementaux.
- P.19. Dans le secteur public, c'est le cadre législatif et réglementaire propre à chaque pays ou à la zone géographique qui détermine le référentiel comptable applicable, notamment l'utilisation par l'entité, au regard de sa nature, des circonstances et de son environnement, d'une comptabilité d'engagement ou d'une comptabilité de trésorerie, conformément aux Normes comptables internationales du secteur public, ou d'une méthode hybride.
- P.20. Dans le secteur public, le mode de propriété de l'entité peut ne pas être aussi pertinent que dans le secteur privé car les processus politiques peuvent faire en sorte que des décisions qui concernent l'entité sont prises à l'extérieur de celle-ci et échappent donc au contrôle de la direction. Il pourrait être utile de comprendre, entre autres, la capacité de l'entité à prendre des décisions unilatérales, et la capacité d'autres entités du secteur public à contrôler ou à influencer le mandat et l'orientation stratégique de l'entité.
- P.21. Le cas échéant, des considérations supplémentaires propres aux entités du secteur public ont été incluses dans les CEE.

A. **Champ d'application de la norme ISA pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes**

Contenu de la présente Partie

La Partie A fixe le champ d'application de la norme ISA pour les EPC.

La norme ISA pour les EPC est conçue pour permettre à l'auditeur d'atteindre ses objectifs généraux compte tenu de la nature et des caractéristiques d'une EPC, telles qu'elles sont décrites dans la présente Partie. Il existe des limites à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC qui sont réparties en trois catégories : interdictions spécifiques, caractéristiques qualitatives et seuils quantitatifs. La Partie A décrit également les responsabilités des autorités législatives ou de régulation ou des organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes pour soutenir l'utilisation appropriée de la Présente norme. Les termes « EPC » et « entité » font également référence à un groupe (lorsqu'il s'agit de l'audit d'états financiers de groupe)³.

Les diligences requises de la présente norme ISA pour les EPC ont été élaborées de manière à être proportionnées à la nature et aux caractéristiques d'un audit de EPC (elles n'abordent pas de questions ou de circonstances complexes). Si la norme ISA pour les EPC est utilisée pour un audit qui n'entre pas dans le champ d'application prévu de la présente norme, la conformité aux diligences requises de la norme ISA pour les EPC ne sera pas suffisante pour permettre à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à l'appui d'une opinion d'assurance raisonnable.

Le guide supplémentaire relatif au champ d'application de la norme (le Guide supplémentaire du champ d'application) fournit des indications supplémentaires aux autorités législatives ou de régulation ou aux organismes locaux compétents ayant le pouvoir d'établir des normes lorsqu'ils s'acquittent de leurs responsabilités respectives décrites dans la présente Partie. De plus, le Guide supplémentaire relatif au champ d'application explique plus en détail les questions qui peuvent être pertinentes pour les cabinets et les auditeurs lorsqu'il s'agit de déterminer s'il convient d'utiliser la norme ISA pour les EPC.

Limites de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC

Les limites de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC sont réparties en trois catégories :

- *Les catégories spécifiques d'entités pour lesquelles l'utilisation de la norme ISA pour les EPC est interdite (interdictions spécifiques) ;*
- *Les caractéristiques qualitatives qui décrivent une EPC et qui, si elles n'étaient pas présentes au sein d'une entité, empêcheraient généralement l'utilisation de la norme ISA pour les EPC pour l'audit des états financiers de cette entité ;*
- *Les seuils quantitatifs à déterminer par les autorités législatives ou de régulation ou par les organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif dans chaque pays.*

Pour déterminer une utilisation appropriée de la norme, les trois catégories doivent être prises en compte.

³ Un « groupe » est une entité présentant l'information financière pour laquelle des états financiers de groupe sont établis et les « états financiers de groupe » sont des états financiers qui comprennent les informations financières de plus d'une entité ou unité opérationnelle dans le cadre d'un processus de consolidation. L'expression « processus de consolidation » telle qu'elle est utilisée dans la norme ISA pour les EPC n'est pas censée avoir la même signification que « consolidation » ou « états financiers consolidés » tels qu'ils sont définis ou décrits dans les référentiels comptables. Le terme « processus de consolidation » désigne plus largement le processus utilisé pour l'établissement des états financiers du groupe. Le glossaire des termes (**annexe 1**) décrit les significations attribuées à certains termes pour les besoins de la norme ISA pour les EPC, y compris le sens du groupe et de ses états financiers.

Interdictions spécifiques

Le paragraphe A.1 définit les catégories d'entités pour lesquelles l'utilisation de la présente norme est expressément interdite.

A.1. La norme ISA pour les EPC ne doit pas être utilisée si :

- (a) Une loi ou une réglementation interdit son utilisation ou spécifie l'emploi de normes d'audit autres que la norme ISA pour les EPC pour l'audit des états financiers dans ce pays.
- (b) L'entité est une entité cotée.
- (c) L'entité appartient à l'une des catégories suivantes :
 - (i) Une entité dont l'une des fonctions principales est de recevoir des dépôts du public ;
 - (ii) Une entité dont l'une des fonctions principales est de fournir des services d'assurance au public ;
 - (iii) Ou une catégorie d'entités pour laquelle l'utilisation de la norme ISA pour les EPC est interdite par une autorité législative ou de régulation ou un organisme local compétent ayant un pouvoir de normalisation dans le pays.
- (d) Il s'agit d'un audit des états financiers d'un groupe (audit de groupe) et :
 - (i) Une ou plusieurs des entités ou unités opérationnelles du groupe répondent aux critères décrits au paragraphe A.1. b) ou A.1. (c) ;
 - (ii) Ou des auditeurs des composants sont impliqués, sauf lorsque la participation de l'auditeur des composants est limitée aux circonstances dans lesquelles une présence physique est nécessaire pour une procédure d'audit spécifique pour l'audit de groupe (par exemple, assister à un inventaire physique des stocks ou inspecter physiquement des actifs ou des documents).

Une seule entité juridique peut être composée de plusieurs unités opérationnelles, par exemple, une société qui exerce ses activités dans diverses localisations, comme un magasin avec plusieurs succursales. Lorsque ces unités opérationnelles présentent certaines caractéristiques telles que des localisations distinctes, une direction distincte, un grand livre distinct et que les informations financières sont agrégées pour l'établissement des états financiers de l'entité juridique unique, ces états financiers répondent à la définition d'états financiers de groupe, puisqu'ils incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité opérationnelle du fait d'un processus de consolidation.

Dans certains cas, une entité juridique unique peut configurer son système d'information de manière à permettre la saisie des informations financières se rapportant à plus d'une gamme de produits ou de services, que ce soit pour satisfaire à des obligations d'informations légales ou réglementaires ou répondre à d'autres besoins de gestion. Dans ces circonstances, les états financiers de l'entité ne sont pas des états financiers de groupe, car ils n'incluent pas les informations financières agrégées de plus d'une entité ou unité opérationnelle du fait d'un processus de consolidation. En outre, le simple fait de saisir de l'information distincte (par exemple, dans un journal auxiliaire) pour satisfaire à des obligations d'informations légales ou réglementaires ou répondre à d'autres besoins de gestion n'entraîne pas la création d'entités ou d'unités opérationnelles distinctes (par exemple, des divisions) pour les besoins de l'application de la présente norme ISA pour les EPC.

Auditeurs de composant

Un auditeur de composant est un auditeur qui effectue des travaux d'audit à l'égard d'un composant⁴ pour les besoins de l'audit de groupe. Un auditeur des composants fait partie de l'équipe affectée à la mission d'audit de groupe. Les auditeurs des composants peuvent provenir d'un membre du réseau, d'un cabinet qui n'est pas un membre du réseau ou du cabinet de l'auditeur du groupe (par exemple d'un autre bureau du cabinet de l'auditeur du groupe).

Dans certaines circonstances, l'auditeur du groupe peut effectuer des tests centralisés à l'égard des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir. Il peut exécuter des procédures d'audit liées à un composant. En pareil cas, l'auditeur de groupe n'est pas considéré comme l'auditeur d'un composant.

La Partie 3 contient des exigences relatives à la qualité de la mission, y compris les règles d'éthique pertinentes, la direction et la supervision des membres de l'équipe affectés à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux.

- A.2. Les catégories visées aux paragraphes A.1(a), (b) et (d) sont des interdictions pures et simples et ne peuvent être modifiées. Les autorités législatives ou de régulation ou les organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif peuvent modifier chaque catégorie décrite au paragraphe A.1(c) mais une catégorie ne peut pas être supprimée.

Le paragraphe A.1. (c) énumère certaines catégories d'entités qui peuvent présenter des caractéristiques d'intérêt public. Les entités qui ont des caractéristiques d'intérêt public pourraient présenter un certain niveau de complexité de fait ou en apparence et il est spécifiquement interdit d'utiliser la norme ISA pour les EPC. Des modifications peuvent être apportées en ajoutant une catégorie d'entités à la liste des entités interdites, en permettant à des sous-ensembles spécifiques au sein d'une catégorie d'utiliser la Présente norme ou en utilisant des seuils quantitatifs pour interdire l'utilisation de la Présente norme. Les autorités législatives ou de régulation ou les organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif peuvent ultérieurement supprimer ou modifier les modifications qu'ils ont apportées.

Caractéristiques qualitatives

Les exigences de la présente norme ISA pour les EPC ont été conçues pour être proportionnées à la nature et aux caractéristiques d'un audit d'une EPC.

La norme ISA pour les EPC n'a pas été conçue pour traiter :

- Des questions ou circonstances complexes relatives à la nature et à l'étendue des activités, des opérations et des événements connexes de l'entité qui influent sur l'établissement des états financiers.*
- Des sujets, thèmes et questions qui indiquent ou augmentent la complexité tels que ceux liés à la propriété de l'entité, à la gouvernance de l'entité ou aux politiques, procédures ou processus établis par l'entité.*

⁴ Un composant est une entité, une unité opérationnelle, une fonction ou un segment d'activité, ou une combinaison de ceux-ci, selon le découpage établi par l'auditeur du groupe pour les besoins de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit dans le cadre d'un audit de groupe

De plus, la norme ISA pour les EPC ne comprend aucune exigence concernant :

- *Les procédures ou questions pertinentes pour les entités cotées, y compris la présentation d'informations sectorielles ou de points clés d'audit.*
- *Les situations où l'auditeur a l'intention d'utiliser les travaux des auditeurs internes, car cela ne s'appliquerait normalement pas à l'audit d'une EPC.*

Les situations où l'auditeur a l'intention d'utiliser un rapport fourni par un auditeur d'une société de services soit comme éléments probants sur la conception et la mise en œuvre des contrôles de la société de services (c'est-à-dire un rapport de type 1 ou de type 2), soit comme des éléments probants indiquant que les contrôles de la société de services fonctionnent efficacement (c'est-à-dire un rapport de type 2), car cela ne s'appliquerait normalement pas à l'audit d'une EPC.

A.3. La liste suivante décrit les caractéristiques d'une EPC afin de déterminer l'utilisation appropriée de la Présente norme ISA pour les EPC. La liste n'est pas exhaustive et n'est pas censée être absolue (y compris les indicateurs numériques), et d'autres facteurs pertinents peuvent également devoir être pris en compte. Chacune des caractéristiques qualitatives peut ne pas suffire à elle seule à déterminer si la norme ISA pour les EPC est appropriée ou non dans les circonstances. Par conséquent, les sujets décrits dans la liste sont destinés à être examinés à la fois individuellement et conjointement. Pour les besoins des audits de groupe, ces critères doivent s'appliquer à la fois au groupe et à chacune de ses entités et unités opérationnelles.

Activités opérationnelles, modèle d'affaire et secteur	Les activités opérationnelles, le modèle d'affaire ou le secteur d'activité de l'entité ne donnent pas lieu à des risques diffus importants liés à l'activité. Il n'existe pas de lois ou de réglementations spécifiques qui régissent les activités opérationnelles ou qui ajoutent de la complexité (par exemple, des exigences prudentielles). Les opérations de l'entité résultent d'un petit nombre de secteurs d'activité ou de flux de revenus.
Organigramme et taille	L'organigramme est relativement simple, avec peu de lignes ou de niveaux hiérarchiques et une petite équipe de direction clé (par exemple composée de cinq personnes ou moins).
Propriété	La propriété de l'entité est simple et il y a une transparence claire de la propriété et du contrôle, de sorte que tous les actionnaires individuels et les bénéficiaires effectifs sont connus.
Nature de la fonction financière	L'entité dispose d'une fonction financière centralisée, y compris des activités centralisées liées à l'information financière. Il y a peu de membres du personnel qui occupent des postes comptables (par exemple cinq personnes ou moins).
Technologie de l'information	L'environnement informatique de l'entité, y compris ses applications et ses processus informatiques, est simple. L'entité utilise un logiciel disponible sur le marché et n'a pas la possibilité d'apporter d'autres modifications au programme que la configuration du logiciel (par exemple, le plan comptable, les paramètres ou les seuils). L'accès au logiciel est généralement limité à une ou deux personnes désignées dans le but d'effectuer les configurations. Peu de contrôles informatiques généraux formalisés sont nécessaires dans la situation de l'entité.

Application du référentiel comptable et des estimations comptables	Peu de comptes ou d'informations à fournir dans les états financiers de l'entité nécessitant un jugement important de la direction pour satisfaire les exigences du référentiel comptable. Les états financiers de l'entité ne comprennent généralement pas d'estimations comptables qui impliquent l'utilisation de méthodes, de modèles, d'hypothèses ou de données complexes.
--	--

Caractéristiques supplémentaires pertinentes pour les audits de groupe Pour les audits de groupe, les caractéristiques qualitatives suivantes doivent être prises en compte en plus de celles ci-dessus :	
Structure et activités du groupe	Le groupe compte peu d'entités ou d'unités opérationnelles (par exemple, cinq ou moins). Les entités ou les unités opérationnelles du groupe opèrent dans des pays présentant des caractéristiques similaires, par exemple en matière de lois, de réglementations et de pratiques commerciales.
Accès à l'information ou aux personnes	La direction du groupe sera en mesure de fournir à l'équipe affectée à la mission l'accès aux informations et un accès illimité aux personnes au sein du groupe, si l'auditeur du groupe le juge nécessaire.
Processus de consolidation	Le groupe dispose d'un processus de consolidation simple. Par exemple : • Les éliminations intra-groupe ou autres retraitements de consolidation ne sont pas complexes ; • Les informations financières de toutes les entités ou unités opérationnelles ont été établies conformément à des méthodes comptables similaires appliquées aux états financiers du groupe ; • Toutes les entités ou unités opérationnelles ont la même date de clôture comptable que celle de l'information financière du groupe.

Même si le jugement professionnel est appliqué pour déterminer si l'utilisation de la Présente norme est appropriée, s'il y a une incertitude quant à savoir si un audit répond aux critères énoncés dans le présent champ d'application, l'utilisation de la Présente norme ISA pour les EPC n'est pas appropriée.

Seuils quantitatifs

A.4. La détermination de seuils quantitatifs contribue à l'utilisation cohérente et appropriée de la présente norme ISA pour les EPC dans un pays. La présente section part du principe que les autorités législatives ou de régulation ou les organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif détermineront un ou plusieurs seuils quantitatifs pour l'utilisation de la norme ISA pour les EPC dans leur pays.

Des indications sur l'établissement de seuils quantitatifs sont décrites plus en détail dans le Guide supplémentaire du champ d'application. Des seuils quantitatifs peuvent être fixés, par exemple, pour toutes les entités opérant sur un pays en général, ou des seuils différents peuvent être fixés pour des entités appartenant à des secteurs spécifiques ou à certaines catégories d'entités. Ce faisant, il faut prendre en compte des interdictions spécifiques d'utilisation de la norme ISA pour les EPC et des caractéristiques qualitatives d'une EPC, telles qu'elles sont énoncées dans la présente Partie, ainsi que d'autres circonstances ou besoins particuliers qui peuvent être pertinents dans le pays concerné. Bien que la complexité ne soit pas toujours directement liée à la taille d'une entité ou de ses activités, elle augmente

souvent lorsque des mesures quantitatives clés (par exemple, le chiffre d'affaires, le total des actifs, le nombre de membres du personnel, etc.) augmentent.

Lors de la détermination de seuils quantitatifs pour l'utilisation de la norme ISA pour les EPC, les définitions ou seuils existants dans certains pays, élaborés à des fins différentes, peuvent être pris en compte, par exemple :

- La définition de la Commission européenne⁵ de « petite entreprise ». Une petite entreprise est définie comme étant une entreprise qui emploie moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions d'euros.
- La définition de « petite entreprise » du ministère sud-africain du Développement des petites entreprises.⁶ Cette définition inclut la catégorie de taille, « petite », qui est une entreprise comptant 50 employés rémunérés équivalents temps plein ou moins et dont le chiffre d'affaires annuel total ne dépasse pas un seuil spécifique en fonction du secteur ou du sous-secteur de l'économie dans lequel est actif l'entreprise.

L'IAASB a estimé que ces définitions ou seuils pourraient constituer des exemples pertinents qu'un pays pourrait prendre en compte pour déterminer des seuils quantitatifs, ajustés en fonction de la situation économique et d'autres circonstances propres au pays.

Lorsque l'auditeur détermine qu'il est approprié d'utiliser la norme ISA pour les EPC, les seuils quantitatifs établis un pays doivent être pris en compte en plus des interdictions spécifiques énoncées au paragraphe A.1 et les caractéristiques qualitatives du paragraphe A.3.

Responsabilités des autorités législatives ou de régulation ou des organismes locaux concernés

Les décisions relatives à l'utilisation obligatoire ou autorisée des Normes internationales de l'IAASB (y compris les Normes internationales d'audit et la norme ISA pour les EPC) relèvent des autorités législatives ou de régulation ou des organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif (tels que des organismes de réglementation ou de surveillance, des normalisateurs d'audit juridictionnels ou nationaux, des organisations comptables professionnelles ou autres, selon le cas) dans chaque pays.

Dans le cadre du processus d'adoption et de mise en œuvre à l'échelle locale, il est prévu que les autorités législatives ou de régulation ou les organismes locaux compétents ayant un pouvoir normatif :

1. Puissent ajouter ou modifier les catégories d'entités mentionnées au paragraphe A.1(c) comme indiqué au paragraphe A.2.
2. Déterminent les seuils quantitatifs décrits au paragraphe A.4.

Ce faisant, il faut prendre en compte des interdictions et des caractéristiques qualitatives particulières, ainsi que d'autres besoins particuliers qui peuvent être pertinents dans le pays.

⁵ Cette définition est tirée du site web de la Commission européenne (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en) au moment de la finalisation de la norme ISA pour les EPC (septembre 2023). Ce champ d'application ne fera pas l'objet d'une révision ultérieure en raison de modifications ultérieures apportées à cette définition.

⁶ Cette définition est tirée du site web du ministère sud-africain du Développement des petites entreprises (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) au moment de la finalisation de la norme ISA pour les EPC (septembre 2023). Ce champ d'application ne fera pas l'objet d'une révision ultérieure en raison de modifications ultérieures apportées à cette définition.

1. Concepts fondamentaux, principes généraux et exigences générales

Contenu de la présente Partie

La Partie 1 énonce :

- La date d'entrée en vigueur de la présente norme.
- Les règles d'éthique et obligations pertinentes pour la gestion de la qualité au niveau du cabinet.
- Les objectifs généraux de l'auditeur. Chaque Partie de la présente norme contient un objectif pour la planification et la réalisation de l'audit, et établit un lien entre les exigences de cette Partie et les objectifs généraux de l'auditeur. Les objectifs de chaque Partie aident l'auditeur à comprendre les résultats escomptés des procédures contenues dans cette Partie.
- Les concepts fondamentaux, les principes généraux et les exigences générales applicables à la mission, y compris le jugement professionnel et l'esprit critique.
- Les exigences globales en matière de fraude, de loi ou de réglementation, de parties liées et de communications avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- Les exigences en matière de communication qui s'appliquent à toutes les parties. Au sein de de chaque Partie, il peut y avoir des exigences de communication spécifiques supplémentaires.

Champ d'application de la présente Partie

Les concepts, les principes et les exigences générales de la présente Partie s'appliquent tout au long de la mission d'audit.

1.1. **Date d'entrée en vigueur**

- 1.1.1 La présente norme s'applique aux audits d'états financiers des EPC pour les exercices à compter du 15 décembre 2025.

1.2. **Règles d'éthique pertinentes et gestion de la qualité au niveau du cabinet**

Règles d'éthique pertinentes pour un audit d'états financiers

- 1.2.1 L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, pour les missions d'audit d'états financiers.

Les règles d'éthique pertinentes comprennent généralement les dispositions du Code international d'éthique des Professionnels comptables (y compris les normes internationales d'indépendance) (Code IESBA) relatives à l'audit d'états financiers, ainsi que des exigences nationales plus restrictives.

Le code IESBA établit les principes fondamentaux de l'éthique :

- *Intégrité ;*
- *Objectivité ;*
- *Compétence professionnelle et conscience professionnelle ;*
- *Confidentialité ;*
- *Comportement professionnel.*

Les principes fondamentaux d'éthique établissent la norme de comportement attendue d'un professionnel comptable. Le Code IESBA fournit un cadre conceptuel qui établit l'approche qu'un professionnel comptable est tenu d'appliquer lorsqu'il identifie, évalue et traite les risques pesant sur la conformité à ces principes

Gestion de la qualité au niveau du cabinet

1.2.2 L'associé responsable de la mission doit être membre d'un cabinet qui applique les normes ISQM ou des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes que les normes ISQM.

Les systèmes de gestion de la qualité, y compris les politiques ou les procédures, relèvent de la responsabilité du cabinet. La norme ISQM 1 s'applique à tous les cabinets qui effectuent des audits. Si une revue de la qualité de la mission est exigée par les politiques ou procédures du cabinet établies conformément à la norme ISQM 1, la norme ISQM 2,⁷ s'applique. La norme ISQM 2 traite de la nomination et de l'éligibilité du responsable de la gestion de la qualité de la mission, ainsi que de la performance et de la documentation de la revue de la qualité de la mission.

1.3. Objectifs généraux de l'auditeur

1.3.1. Les objectifs généraux de l'auditeur lorsqu'il réalise un audit d'états financiers à l'aide de la norme ISA pour les EPC sont :

- (a) D'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou d'erreurs, permettant à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ;
- (b) Et d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par la présente norme, sur la base des constatations de ses travaux.

1.3.2. L'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte de la présente norme afin d'en comprendre les objectifs et d'en appliquer correctement les diligences requises.

1.3.3. Pour atteindre les objectifs généraux, l'auditeur doit utiliser les objectifs énoncés dans les Parties relatives à la planification et à la réalisation de l'audit, afin de :

- (a) Déterminer si des procédures d'audit autres que celles requises par la partie concernée sont nécessaires pour atteindre les objectifs énoncés dans la présente norme ;
- (b) Évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

L'auditeur est tenu d'utiliser les objectifs des différentes parties concernées pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur. Si, de ce fait, l'auditeur conclut que les éléments probants ne sont pas suffisants et appropriés, il peut suivre une ou plusieurs des approches suivantes :

- *Évaluer si d'autres éléments probants pertinents ont été ou seront recueillis à la suite du respect des exigences d'autres parties ;*
- *Prolonger le travail effectué en appliquant une ou plusieurs exigences ;*
- *Ou effectuer d'autres procédures qu'il juge nécessaires dans les circonstances.*

⁷ ISQM 2, *Examens de la qualité de la mission*

1.3.4. Si l'un des objectifs d'une Partie ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cela l'empêche d'atteindre ses objectifs généraux et l'oblige donc à :

- (a) Modifier les termes de la mission et réaliser l'audit et le rapport conformément aux Normes internationales d'audit ;
- (b) Ou exprimer une opinion modifiée ou à se démettre de la mission (lorsque la démission est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable).

L'incapacité d'atteindre un objectif est un point important qui nécessite d'être documenté.

1.4. Concepts fondamentaux et principes généraux pour la réalisation de l'audit

1.4.1. L'auditeur doit se conformer à toutes les diligences requises pertinentes, à moins que, dans des circonstances exceptionnelles, il peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise. En pareille situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que l'auditeur puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise.

Une diligence n'est pas requise que dans les cas où la partie entière n'est pas pertinente comme lorsque l'audit n'est pas un audit de groupe ou si l'exigence est conditionnelle et que la condition n'existe pas (par exemple, l'obligation de modifier l'opinion de l'auditeur lorsqu'il y'a une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et qu'une telle impossibilité n'existe pas).

1.4.2. L'auditeur ne doit faire état dans son rapport de la conformité de l'audit avec la norme ISA pour les EPC que s'il a mis en œuvre toutes les diligences requises par la présente norme ou que les circonstances énoncées au paragraphe 1.4.1 s'appliquent.

Jugement professionnel

1.4.3. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel dans la planification et la réalisation de l'audit.

Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'un audit. Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthique concernées et de la présente norme, ainsi que les décisions, requises tout au long de l'audit, ne peuvent être faites ou prises sans s'appuyer sur une connaissance et une expérience pertinentes, et l'application aux faits et spécificités de la mission.

Les caractéristiques distinctives du jugement professionnel attendues de l'auditeur résident dans le fait que ce jugement est exercé par une personne dont la formation, la connaissance et l'expérience ont permis l'acquisition des compétences nécessaires pour exercer des jugements raisonnables. L'exercice d'un jugement professionnel dans chaque cas particulier est basé sur les faits et circonstances connus de l'auditeur.

Les jugements professionnels portés afin de tirer des conclusions sur des questions importantes soulevées au cours de l'audit doivent être documentés conformément aux exigences de la Partie 2 de la présente norme.

Esprit critique

1.4.4. L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient qu'il peut exister des situations conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

- 1.4.5. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques en évitant tout biais qui favoriserait l'obtention d'éléments probants corroborant ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

L'esprit critique consiste à être attentif, par exemple aux :

- *Éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;*
- *Informations qui remettent en cause la fiabilité des documents et des réponses apportées aux demandes de renseignements à utiliser en tant qu'éléments probants ;*
- *Situations pouvant indiquer une fraude ;*
- *Et aux circonstances qui suggèrent le besoin de mettre en place des procédures d'audit en complément de celles requises par la Présente norme.*

L'esprit critique est nécessaire pour évaluer de manière objective les éléments probants. Ceci implique de remettre en cause de manière contradictoire les éléments probants, la fiabilité des documents ainsi que la crédibilité des réponses aux demandes de renseignements ainsi que d'autres informations recueillies des dirigeants et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ceci implique également de s'interroger sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis eu égard aux circonstances.

On ne peut pas attendre de l'auditeur qu'il ignore son jugement antérieur portant sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction de l'entité et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, le fait de croire que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres n'exempte pas l'auditeur de la nécessité de faire preuve d'esprit critique ni ne l'autorise à se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs pour obtenir une assurance raisonnable.

Les conditions de la mission peuvent créer des pressions sur l'équipe affectée à la mission qui peuvent entraver l'exercice approprié de l'esprit critique lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit et de l'évaluation des éléments probants.

1.5. La fraude

La responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes incombe à la fois à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, pour l'application de la présente norme, l'auditeur n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers.

Des anomalies dans les états financiers peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs. L'élément distinctif entre la fraude et l'erreur réside dans le caractère intentionnel ou non de l'acte qui est à l'origine de l'anomalie. Deux catégories d'anomalies intentionnelles sont pertinentes pour l'auditeur : celles résultant d'informations financières mensongères et celles résultant d'un détournement d'actifs. Bien que l'auditeur puisse suspecter ou, dans de rares cas, détecter une fraude, il ne lui appartient pas de déterminer si, sur le plan juridique, une fraude a été perpétrée.

L'auditeur qui effectue un audit conformément à la présente norme est tenu d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Le risque de ne pas détecter une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que le risque de ne pas en détecter une résultant d'une erreur, même si l'audit est correctement planifié et réalisé conformément à la présente norme. En effet, la fraude peut impliquer des stratagèmes de procédés sophistiqués ou soigneusement organisés destinés à dissimuler les faits, tels que la falsification de documents, l'absence délibérée de

comptabilisation d'une transaction ou des déclarations volontairement erronées faites à l'auditeur.

Lorsqu'il obtient une assurance raisonnable, l'auditeur doit :

- *Faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ;*
- *Prendre en compte la possibilité que les dirigeants contournent les contrôles en place ;*
- *Être conscient du fait que les procédures d'audit efficaces pour détecter les erreurs peuvent ne pas l'être pour détecter la fraude.*

1.5.1. L'auditeur doit tenir compte du risque de fraude lorsque :

- (a) Il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Ce faisant, l'auditeur doit évaluer si les informations recueillies à partir des procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en œuvre, indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude existent.⁸
- (b) Il recueille des éléments probants suffisants et appropriés par la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, y compris les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ;
- (c) Il apporte des réponses appropriées aux fraudes identifiées ou suspectées détectées au cours de l'audit.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

Les obligations de l'auditeur d'entités du secteur public en matière de fraude peuvent résulter de textes législatifs ou réglementaires ou d'une autre autorité applicables aux entités du secteur public, ou provenir du mandat de l'auditeur. En conséquence, les obligations de l'auditeur dans les entités du secteur public peuvent ne pas être limitées à la seule prise en compte des risques d'anomalies significatives contenues dans les états financiers, mais peuvent également inclure des obligations plus larges ou prendre en compte des risques de fraude en soi.

L'auditeur n'est pas en mesure de poursuivre la mission

1.5.2. Si, en raison de l'existence d'une anomalie provenant d'une fraude ou d'une fraude suspectée, l'auditeur se trouve confronté à une situation exceptionnelle qui le conduit à remettre en cause la possibilité de poursuivre sa mission d'audit, il doit déterminer les obligations professionnelles et légales applicables en la circonstance ou déterminer s'il est opportun de se démettre de la mission, pour autant que la loi ou la réglementation applicable autorise une telle démission.

Critères propres aux entités du secteur public

Dans de nombreux cas, dans le secteur public, l'auditeur peut ne pas avoir la possibilité de se démettre de la mission en raison de la nature du mandat ou de l'intérêt public.

1.6. Textes législatifs et réglementaires

Il incombe à la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, le cas échéant, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires applicables, y compris le respect des textes législatifs et réglementaires qui fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et les informations à fournir dans les états financiers de l'entité.

⁸ L'annexe 4 présente les facteurs de risque de fraude applicables aux entités peu complexes.

Les dispositions de la présente norme visent à aider l'auditeur à identifier les anomalies significatives dans les états financiers dues au non-respect des lois et réglementations. Cependant, l'auditeur n'est pas responsable de prévenir le non-respect et on ne peut pas s'attendre à ce qu'il détecte le non-respect de tous les textes législatifs et réglementaires.

Dans le cadre d'un audit d'états financiers, l'auditeur se concentre sur les circonstances dans lesquelles le non-respect des lois ou des réglementations entraîne une anomalie significative dans les états financiers. La présente Norme ISA fait une distinction dans les obligations incombant à l'auditeur quant au respect des textes législatifs et réglementaires, selon deux catégories différentes :

- Les dispositions des textes législatifs et réglementaires, tels que ceux ayant trait à la fiscalité et aux retraites, dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers ;*
- Et les autres textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas d'incidence directe sur la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers, mais dont le respect peut être essentiel pour certains aspects opérationnels de l'activité, ou pour qu'une entité soit à même de poursuivre son exploitation, ou encore pour éviter de lourdes sanctions (par exemple, le respect des termes d'un accord de licence, de ratios réglementaires de solvabilité ou de la réglementation sur l'environnement) ; le non-respect de tels textes législatifs et réglementaires peut, en conséquence, avoir une incidence significative sur les états financiers.*

- 1.6.1. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif à la possibilité que la mise en œuvre des procédures d'audit puisse l'amener à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires.

En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles prévues par la présente norme.

Critères propres aux entités du secteur public

Dans le secteur public, des obligations additionnelles peuvent être imposées concernant la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir trait à l'audit des états financiers ou qui peuvent s'étendre à d'autres aspects des activités de l'entité.

Rapport à une autorité compétente extérieure à l'entité

- 1.6.2. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer si la législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes :

- (a) Requièrent que l'auditeur les rapporte à une autorité compétente extérieure de l'entité ;
- (b) Etablissent des obligations qui prévoient qu'un rapport à une telle autorité peut être approprié.

Le rapport des cas identifiés ou suspectés du non-respect des textes législatifs et réglementaires, y compris la fraude, à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

- Quand l'auditeur a déterminé qu'un tel rapport constitue une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes conformément aux règles d'éthique pertinentes ;*
- Ou quand la législation, la réglementation ou les règles de déontologie pertinentes accordent à l'auditeur le droit de procéder ainsi.*

1.7. Parties liées

1.7.1. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif :

- (a) Aux informations concernant les parties liées de l'entité, y compris les circonstances impliquant une partie liée exerçant une influence dominante ;
- (b) Aux accords ou autres informations pouvant indiquer l'existence de relations avec des parties liées ou d'opérations que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées ;
- (c) Et aux transactions importantes en dehors du cadre normal des activités de l'entité.

De nombreuses transactions entre parties liées sont conclues dans le cours normal des activités. Dans ces circonstances, elles peuvent ne pas donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les transactions similaires traitées avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et des transactions avec des parties liées peut, dans certaines situations, engendrer des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers que les transactions avec des parties non liées. Les parties liées, en raison de leur capacité à exercer un contrôle ou une influence notable, peuvent être en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou sa direction. La prise en compte d'une telle situation est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

De nombreux référentiels comptables contiennent des règles spécifiques quant à la comptabilisation et aux informations à fournir relatives aux relations, aux transactions et aux soldes avec les parties liées afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre leur nature et leur incidence réelle ou potentielle sur les états financiers. Lorsque le référentiel comptable applicable établit de telles règles, l'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier, évaluer et répondre aux risques d'anomalies significatives provenant du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, transactions ou soldes avec les parties liées conformément aux exigences du référentiel comptable. Même si le référentiel comptable applicable ne contient pas de telles exigences, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une connaissance suffisante des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées pour lui permettre de conclure que les états financiers sont présentés sincèrement pour les référentiels reposant sur le principe de présentation sincère ou qu'ils ne sont pas trompeurs pour les référentiels reposant sur le concept de conformité.

1.8. Communications générales avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

- 1.8.1. L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer au sein de la structure de gouvernance de l'entité.
- 1.8.2. L'auditeur doit communiquer les règles d'éthique pertinentes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les règles relatives à l'indépendance, qu'il applique pour la mission d'audit.
- 1.8.3. L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, reflétant les influences de cultures et de contextes juridiques différents, de la taille et du mode de propriété de l'entité. Le gouvernement d'entreprise relève de la responsabilité collective d'un organe de gouvernance, tel qu'un conseil d'administration, un conseil de surveillance, des associés, des propriétaires, un comité de direction, un conseil de gouverneurs, des fondés de pouvoir ou des personnes équivalentes.

Il peut y avoir d'autres cas où il n'est pas clair avec qui communiquer, par exemple dans certaines entreprises familiales, certaines associations à but non lucratif et certaines entreprises relevant des

pouvoirs publics (par exemple, la structure de gouvernance peut ne pas être définie). Dans de telles situations, l'auditeur peut être amené à discuter et se mettre d'accord avec la personne qui l'a nommé sur la (ou les) personnes(s) avec qui communiquer.

- 1.8.4. Des points spécifiques à communiquer sont requis tout au long de la présente norme. L'auditeur doit faire preuve de jugement professionnel pour déterminer la forme, le moment et le contenu général appropriés des communications avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Lorsqu'il détermine la forme et le moment de la communication, l'auditeur doit prendre en compte :

- (a) Des exigences légales en matière de communication ;
- (b) De l'importance des points à communiquer.

La forme et le calendrier des communications varieront selon les spécificités de l'audit et peuvent être influencés par l'importance et la nature du point, ainsi que par les mesures attendues à prendre par la direction, et le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

La communication avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souvent se faire de manière moins structurée et les questions peuvent être communiquées oralement. La Présente norme exige que l'auditeur fasse preuve de jugement professionnel pour déterminer quand une communication orale d'une question ne serait pas adéquate et qu'une communication écrite est appropriée. En outre, certaines questions doivent être communiquées par écrit, comme indiqué dans la présente norme.

- 1.8.5. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la gestion de l'entité, par exemple une EPC où le propriétaire unique gère l'entité et où aucune autre personne ne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les points requis par la présente norme sont communiqués à la (aux) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, ils n'ont pas à être de nouveau communiqués à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance. L'auditeur doit néanmoins s'assurer du fait que la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction permette d'informer de façon adéquate toutes celles avec lesquelles il communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances.
- 1.8.6. Lorsque les réponses aux questions à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur un point particulier sont incohérentes, l'auditeur doit procéder à des investigations sur ces incohérences.

Communications spécifiques en matière de fraude

- 1.8.7. Lorsque l'auditeur a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, il doit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, le signaler sans délai à la direction à un niveau hiérarchique approprié, afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, des éléments relevant de leur responsabilité.

Critères propres aux entités du secteur public

Dans le secteur public, les exigences en matière de signalement des fraudes, qu'elles soient découvertes ou non dans le cadre du processus d'audit, peuvent être assujetties à des dispositions spécifiques du mandat d'audit ou de législations, réglementations ou d'autres autorités.

- 1.8.8. À moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, l'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise s'il a identifié ou suspecté une fraude impliquant :
- (a) La direction, à moins que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité ;
 - (b) Les membres du personnel ayant un rôle important dans le système de contrôle interne de l'entité ;
 - (c) Ou d'autres personnes, lorsque la fraude entraîne une anomalie significative dans les états financiers.
- 1.8.9. Si l'auditeur suspecte une fraude impliquant la direction, il doit discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour achever sa mission d'audit.

1.9. Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les questions spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrites ci-dessous

- 1.9.1. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les communications faites en matière de fraude commises à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des autorités de contrôle et à d'autres personnes.

2. Éléments probants et documentation de l'audit

Contenu de la présente Partie

La Partie 2 énonce les exigences à appliquer tout au long de l'audit pour :

- Les éléments probants ;
- La documentation.

Dans chaque Partie, il peut également y avoir des exigences supplémentaires en matière de documentation spécifique.

Champ d'application de la présente Partie

Les exigences de la présente Partie s'appliquent tout au long de la mission d'audit.

2.1. Objectifs

2.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) De concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit de nature à lui permettre de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit ;
- (b) De préparer une documentation qui fournit une trace suffisante et appropriée des travaux sur lesquels fonder son rapport d'audit et qui fournit des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC et aux textes législatifs et réglementaires applicables.

2.2. Éléments probants suffisants et appropriés

- 2.2.1. Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.
- 2.2.2. L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Le caractère suffisant est la dimension quantitative des éléments probants. Elle est influencée par l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives (plus les risques évalués sont élevés, plus la quantité d'éléments probants à recueillir est susceptible d'être élevée) mais aussi par la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité est élevée, moins le volume d'éléments probants à recueillir sera important). Toutefois, la quantité d'éléments probants recueillis ne compense pas nécessairement leur faible qualité.

Le caractère approprié est la dimension qualitative des éléments probants, c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée.

La plupart des travaux que l'auditeur effectue en vue de se forger une opinion consistent à recueillir des éléments probants et à les évaluer. Déterminer si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et par voie de conséquence pour permettre à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit, relève du jugement professionnel.

2.3. Informations à utiliser comme éléments probants

Les éléments probants permettant de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder l'opinion de l'auditeur sont recueillis en concevant et en mettant en œuvre des procédures visant à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives (cf. Partie 6) et à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives (cf. Partie 7), ainsi qu'aux procédures d'autres Parties pour se conformer aux exigences de la norme ISA pour les EPC.

Outre les demandes d'information, les procédures d'audit permettant de recueillir des éléments probants peuvent comprendre l'inspection, l'observation, la confirmation, le contrôle arithmétique, la réexécution et les procédures analytiques, certaines de ces démarches étant souvent combinées. Bien que les demandes d'informations puissent fournir des éléments probants importants, et même contribuer à mettre en évidence une anomalie, elles ne fournissent généralement pas à elles seules des éléments probants suffisants pour démontrer l'absence d'une anomalie significative au niveau de l'assertion ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Les éléments probants sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis au moyen des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit, mais peuvent également comprendre des informations obtenues d'autres sources, telles que :

- Des audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait confirmé qu'il n'y a pas de changements) ;*
- D'autres missions réalisées pour le compte du client ;*
- Des procédures de gestion de la qualité du cabinet pour l'acceptation et le maintien de la mission.*

Les éléments probants peuvent provenir de l'intérieur ou de l'extérieur de l'entité (les documents comptables de l'entité constituent une source importante d'éléments probants), ainsi que des travaux d'un expert désigné par la direction et comprennent des informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction, mais aussi toutes celles qui les contredisent.

Outils et techniques automatisés (OTA)

Aux fins de la présente norme, les OTA sont des processus informatiques qui impliquent l'automatisation de méthodes et de procédures, par exemple l'analyse de données à l'aide de la modélisation et de la visualisation, ou la technologie des drones pour observer ou inspecter les actifs.

Dans le cadre de l'application de la présente norme, un auditeur peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit manuellement ou à l'aide d'OTA, et l'une ou l'autre technique peut être efficace. Quels que soient les outils et les techniques utilisés, l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences de la présente norme.

L'utilisation d'OTA peut compléter ou remplacer les tâches manuelles ou répétitives. Dans certaines circonstances, lorsqu'il obtient des éléments probants, l'auditeur peut déterminer que l'utilisation d'OTA pour exécuter certaines procédures d'audit peut donner lieu à des éléments probants plus convaincants par rapport à l'assertion testée. Dans d'autres circonstances, l'exécution des procédures d'audit peut être efficace sans l'utilisation d'OTA.

L'utilisation d'OTA peut créer des partis pris ou un risque général de confiance excessive à l'égard des résultats de la procédure d'audit effectuée et de l'information qui en découle. Aussi puissants soient-ils, ces outils ne remplacent pas les connaissances et le jugement professionnel de l'auditeur. De plus, bien que l'auditeur puisse avoir accès à un large éventail de données, y compris de sources diverses (et en une quantité accrue), l'esprit critique demeure nécessaire pour évaluer de manière critique les éléments probants découlant de l'utilisation des données et des résultats de l'utilisation d'OTA.

- 2.3.1. Lorsque l'auditeur définit et met en œuvre des procédures d'audit, il doit apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants, y compris celles recueillies à partir de sources d'information externes.

La pertinence a trait au lien logique avec, ou à l'incidence sur, l'objectif de la procédure d'audit et, le cas échéant, l'assertion considérée. La pertinence de l'information à utiliser comme élément probant peut dépendre du sens du test à effectuer.

La fiabilité des informations à utiliser comme éléments probants dépend de leur source et de leur nature, ainsi que des circonstances dans lesquelles elles ont été recueillies, notamment des contrôles effectués sur leur préparation et leur suivi, le cas échéant. En règle générale, la fiabilité des informations est accrue lorsqu'elle est obtenue de sources indépendantes à l'extérieur de l'entité, par l'auditeur directement, qu'il s'agit d'un document original plutôt que d'une copie et qu'il s'agit d'une information écrite plutôt qu'orale. Cependant, il peut exister des circonstances qui pourraient influencer sur ces généralisations

- 2.3.2. Lorsqu'il utilise des informations émanant de l'entité, l'auditeur doit évaluer si celles-ci sont suffisamment fiables pour les besoins de l'audit et, lorsque les circonstances l'exigent :

- (a) Recueillir des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations ;
- (b) Et apprécier si les informations sont suffisamment précises et détaillées pour les besoins de l'audit.

L'obtention d'éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations peut être effectuée en même temps que la procédure d'audit proprement dite appliquée aux informations, lorsque l'obtention de ces éléments probants fait partie intégrante de la procédure d'audit elle-même. Dans d'autres situations, l'auditeur peut avoir recueilli des éléments probants attestant de l'exactitude et de l'exhaustivité de ces informations en testant les contrôles relatifs à la préparation et à la tenue de l'information. Dans certaines situations, cependant, l'auditeur peut déterminer que des procédures d'audit supplémentaires sont nécessaires

- 2.3.3. À moins qu'il n'ait des raisons d'en douter, l'auditeur peut accepter comme authentiques les enregistrements et les documents. Si des éléments identifiés au cours de l'audit le conduisent à penser qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document ont été modifiés sans que cela lui ait été mentionné, l'auditeur doit procéder à des investigations complémentaires et déterminer l'effet sur le reste des éléments probants recueillis.

- 2.3.4. L'auditeur doit déterminer les modifications ou les ajouts nécessaires aux procédures d'audit si :

- (a) Des éléments probants recueillis d'une source ne concordent pas avec ceux obtenus d'une autre ;
- (b) Ou l'auditeur a des doutes quant à la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants.

2.4. Exigences générales en matière de documentation

La norme ISA pour les EPC énonce les exigences générales en matière de documentation dans la présente Partie et, le cas échéant, les exigences spécifiques en matière de documentation dans d'autres Parties. Une exigence de documentation ne s'applique qu'aux exigences pertinentes dans les circonstances.

2.4.1. L'auditeur doit préparer en temps voulu une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre :

- (a) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en application de la présente norme et des exigences légales et réglementaires applicables, y compris les indications suivantes :
 - (i) Les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications ;
 - (ii) Le nom des personnes qui ont effectué les travaux d'audit concernés et la date à laquelle ces travaux ont été réalisés ;
 - (iii) Le nom de la personne qui a revu les travaux d'audit concernés, la date et l'étendue de cette revue.
- (b) Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ;
- (c) Et les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions.

La documentation d'audit fournit les éléments démontrant que l'audit a été effectué selon la norme ISA pour les EPC. La forme, le contenu et l'étendue de la documentation d'audit dépendent de la nature et de la situation de l'entité ainsi que des procédures mises en œuvre.

La documentation d'audit peut être en format électronique ou sur papier. Les explications verbales de l'auditeur ne suffisent à elles seules à confirmer la validité des travaux qu'il a effectués ou des conclusions qu'il a tirées, mais peuvent être utilisées pour expliciter ou clarifier les informations contenues dans la documentation d'audit.

Il n'est pas nécessaire d'inclure dans la documentation d'audit les versions caduques de papiers de travail et d'états financiers.

Il n'est ni nécessaire ou ni possible pour l'auditeur de documenter chacun des points examinés ou des jugements professionnels exercés dans le cadre d'un audit. Toutefois, il est tenu de préparer une documentation d'audit qui fournit un dossier suffisant et approprié du fondement de son rapport et fournit des preuves que l'audit a été planifié et réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC et aux lois ou réglementations applicables. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément (au moyen d'un questionnaire de contrôle par exemple) la conformité aux questions pour lesquelles la conformité est démontrée par des documents inclus dans le dossier d'audit.

Points importants

Pour juger de l'importance d'un point, il faut faire preuve de jugement professionnel et analyser les faits et les circonstances. Les points importants comprennent les points qui engendrent des risques importants, les domaines dans lesquels les états financiers pourraient contenir des anomalies significatives, les circonstances dans lesquelles l'auditeur a rencontré des difficultés à appliquer les procédures d'audit nécessaires ou tout fait susceptible d'entraîner une modification de l'opinion d'audit.

Cas où l'associé responsable de la mission réalise lui-même l'ensemble des travaux d'audit

Quand l'associé responsable de la mission réalise lui-même l'ensemble des travaux d'audit, la documentation ne comprendra pas les points qui auraient nécessité d'être documentés dans le seul but d'informer les membres de l'équipe affectés à la mission ou de leur donner des instructions, ou d'indiquer la revue des travaux menée par d'autres membres de l'équipe (par exemple, on n'y trouvera pas trace des discussions avec l'équipe ou de la supervision). L'associé responsable de la mission devra néanmoins respecter l'obligation de préparer une documentation d'audit qui puisse être comprise par un auditeur expérimenté, dans la mesure où cette dernière est susceptible d'être revue par un tiers extérieur

à des fins réglementaires ou autres.

Outils et techniques automatisés (OTA)

La présente norme ne fait pas de distinction entre les différents outils et techniques que l'auditeur peut utiliser pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit, par exemple en utilisant des techniques manuelles ou automatisées en ce qui concerne ce qui doit être documenté. Quels que soient les outils et les techniques utilisés, l'auditeur est tenu de se conformer aux exigences pertinentes en matière de documentation.

- 2.4.2. Lorsque l'auditeur a relevé des informations qui sont incohérentes avec sa conclusion concernant un point important, il doit documenter la manière dont il a traité cette incohérence.
- 2.4.3. Lorsque, dans des situations exceptionnelles, l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une diligence particulière requise par la présente norme, il doit consigner dans ses dossiers la façon dont les procédures d'audit alternatives mises en œuvre pour atteindre l'objectif visé par cette diligence requise, et les raisons pour lesquelles il ne l'a pas appliquée.
- 2.4.4. L'auditeur doit consigner les discussions qu'il a eues sur les points importants avec la direction et, *le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes, et indiquer notamment la nature des points discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu.*

Documentation des communications

- 2.4.5. Lorsque des éléments devant être communiqués en vertu de la présente norme le sont verbalement, l'auditeur doit les consigner dans sa documentation d'audit, avec la date et la liste des personnes auxquelles ils ont été communiqués.
- 2.4.6. Lorsque des éléments ont été communiqués par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de la communication comme faisant partie de la documentation d'audit. Il n'est pas nécessaire que les communications écrites portent sur tous les points relevés lors de l'audit.

3. Gestion de la qualité de la mission

Contenu de la présente Partie

La Partie 3 énonce les responsabilités en matière de gestion et d'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit.

Champ d'application de la présente Partie

Conformément à la norme ISQM 1, le cabinet est responsable de la conception, de la mise en œuvre et du fonctionnement d'un système de gestion de la qualité pour les audits d'états financiers, qui fournit au cabinet l'assurance raisonnable que :

- Le cabinet et son personnel s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
- Les rapports sur la mission délivrés sont appropriés aux circonstances.

Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, l'équipe affectée à la mission, dirigée par l'associé responsable de la mission a les responsabilités suivantes :

- Mettre en œuvre les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité qui s'appliquent à la mission d'audit en utilisant les informations communiquées par le cabinet ou obtenues de celui-ci ;
- Déterminer, selon la nature et les spécificités de la mission d'audit, s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles prévues dans les politiques ou procédures du cabinet ;
- Communiquer au cabinet les informations obtenues dans le cadre de la mission d'audit qui, conformément à ses politiques ou procédures, doivent lui être communiquées pour soutenir la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet.

Les exigences de la présente Partie s'appliquent tout au long de la mission d'audit.

3.1 Objectif

3.1.1 L'objectif de l'auditeur est de gérer la qualité au niveau de la mission afin d'obtenir l'assurance raisonnable que le niveau de qualité a été atteint pour cette mission. C'est-à-dire que :

- (a) L'auditeur s'est acquitté de ses responsabilités et a réalisé l'audit conformément à la présente norme et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
- (b) Le rapport de l'auditeur émis est approprié aux circonstances.

3.2 Responsabilités de l'associé responsable de la mission

Responsabilités de la direction pour la gestion et l'atteinte du niveau de la qualité

3.2.1 L'associé responsable de la mission doit assumer :

- (a) La responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit, y compris en participant de façon suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit de manière à être en mesure de déterminer si les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux spécificités de la mission ;
- (b) La responsabilité de la prise de mesures claires, cohérentes et efficaces qui reflètent l'engagement de qualité du cabinet.

La responsabilité de l'associé responsable de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité est appuyée par une culture d'entreprise qui promeut l'engagement de qualité du cabinet.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

3.2.2 Lorsqu'il assume la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit déterminer si la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue :

- (a) Tiennent compte de la nature et des spécificités de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées ;
- (b) Et sont planifiés et exécutés conformément aux politiques ou procédures du cabinet, à la présente norme, aux règles d'éthique et aux exigences réglementaires applicables.

Participation suffisante et appropriée

Lorsque la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures est attribuée à d'autres membres de l'équipe affectés à la mission, l'associé responsable de la mission peut démontrer de différentes manières que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, en :

- *Informant les membres de l'équipe affectés à la mission sur la nature de leurs responsabilités, des pouvoirs qui leur sont conférés, de l'étendue et des objectifs des travaux qui leur ont été confiés, ainsi que leur fournir toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;*
- *Dirigeant et supervisant les membres de l'équipe affectée à la mission ;*
- *Revoyant les travaux des membres de l'équipe affectée à la mission pour évaluer les conclusions tirées.*

Direction, supervision et examen

L'approche à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue peut être adaptée selon, par exemple :

- *L'expérience passée du membre de l'équipe affecté à la mission auprès de l'entité et relatif à l'aspect à auditer ;*
- *L'évaluation des risques d'anomalies significatives. Une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives peut nécessiter une augmentation correspondante de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectés à la mission et une revue plus détaillée de leurs travaux ;*
- *La compétence et les capacités de chaque membre de l'équipe affecté à la mission effectuant les travaux d'audit.*

3.2.3 L'associé responsable de la mission doit définir et communiquer aux membres de l'équipe affectés à la mission le comportement attendu d'eux, notamment en soulignant :

- (a) La responsabilité de tous les membres de l'équipe affectée à la mission de contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission ;
- (b) L'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles ;
- (c) L'importance d'une communication ouverte et rigoureuse au sein de l'équipe affectée à la mission et en s'assurant que les membres de l'équipe affectés à la mission aient la possibilité de soulever des préoccupations sans crainte de représailles ;
- (d) Et l'importance de l'exercice de l'esprit critique tout au long de la mission d'audit.

En ce qui concerne les exigences des paragraphes 3.2.2 et 3.2.3, l'associé responsable de la mission peut communiquer directement avec d'autres membres de l'équipe affectés à la mission et renforcer son message par une conduite exemplaire.

Règles d'éthique pertinentes

3.2.4 L'associé responsable de la mission doit avoir acquis une connaissance des règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent compte tenu de la nature et des spécificités de la mission d'audit.

3.2.5 Lorsque des faits sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission qui indiquent l'existence d'une menace sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes, il doit prendre des mesures, notamment :

- (a) Suivre les politiques ou les procédures du cabinet pour évaluer la menace ;
- (b) Et consulter d'autres membres du cabinet.

S'il n'y a personne au sein du cabinet à consulter, l'associé responsable de la mission peut consulter d'autres personnes à l'extérieur du cabinet, comme des praticiens expérimentés d'autres cabinets ou de l'organisme professionnel comptable dont il est membre.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

3.2.6 Tout au long de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit :

- (a) Assumer la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe affectés à la mission soient conscients des règles d'éthique pertinentes et des politiques ou des procédures du cabinet y afférentes pour identifier, évaluer et répondre aux menaces sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes ;
- (b) Et rester attentif, en observant et en se renseignant au besoin, aux manquements des membres de l'équipe affectés à la mission aux règles d'éthique pertinentes.

Ressources affectées à la mission

3.2.7. Compte tenu de la nature et des spécificités de l'audit ainsi que des politiques ou procédures du cabinet qui s'y rapportent, l'associé responsable de la mission doit :

- (a) Déterminer si :
 - (i) Des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission en temps opportun ;
 - (ii) Et les membres de l'équipe affectée à la mission ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur ont, collectivement, la compétence et les capacités appropriées, y compris le temps suffisant, pour réaliser la mission d'audit.
- (b) Si les conditions énoncées au point (a) ne sont pas remplies, l'associé responsable de la mission doit prendre les mesures qu'il juge adéquates.

Autres responsabilités de l'associé responsable de la mission

3.2.8. L'associé responsable de la mission doit :

- (a) Acquérir une connaissance des informations provenant du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, telles qu'elles ont été communiquées par le cabinet, y compris, le cas échéant, les informations provenant du processus de suivi et de prise de mesures correctives du réseau et de l'ensemble des cabinets du réseau :
 - (i) Déterminer la pertinence et l'incidence de ces informations sur la mission d'audit ;
 - (ii) Et prendre les mesures appropriées ;
- (b) Et demeurer attentif aux questions qui pourraient être pertinentes dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet et de les communiquer aux responsables du processus.

3.2.9. L'associé responsable de la mission doit :

- (a) Assumer la responsabilité quant au traitement et à la résolution des divergences d'opinions conformément aux politiques ou procédures du cabinet ;
- (b) Assumer la responsabilité des consultations menées conformément aux politiques ou aux procédures connexes du cabinet ou, au besoin, sur des questions difficiles ou litigieuses ;
- (c) Déterminer si les conclusions tirées concernant les divergences d'opinions et les questions difficiles ou litigieuses sont consignées dans la documentation, convenues avec la partie consultée et mises en œuvre ;
- (d) Et ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la résolution des divergences d'opinions.

Il peut être difficile de se forger une opinion objective sur la pertinence des jugements portés au cours de l'audit lorsque la même personne effectue également l'ensemble de l'audit. S'il s'agit de problèmes inhabituels, il peut être souhaitable de consulter d'autres auditeurs suffisamment expérimentés ou l'organisme professionnel comptable.

Le recours à la consultation peut être approprié ou exigé par les politiques ou les procédures du cabinet lorsqu'il y a :

- *Des questions complexes ou inhabituels ;*
- *Des risques importants ;*

- *Des opérations importantes conclues en dehors du cadre normal des activités ou qui semblent par ailleurs inhabituelles ;*
- *Des limites imposées par la direction ;*
- *Ou une non-conformité aux textes législatifs et réglementaires.*

Des divergences d'opinions peuvent apparaître au sein de l'équipe affectée à la mission, entre l'équipe affectée à la mission et la personne chargée de la revue de la qualité de la mission, ou même avec des personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, comme celles qui sont chargées de fournir des services de consultation.

Lorsqu'il examine des questions liées à des divergences d'opinions ou à des questions difficiles ou litigieuses, l'associé responsable de la mission peut également déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC continue d'être appropriée.

3.2.10. Dans le cas des missions d'audit pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise, l'associé responsable de la mission doit s'assurer qu'une personne chargée de la revue de la qualité de la mission a été désignée, et :

- Collaborer avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission ;
- S'entretenir avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission des points importants relevés et des jugements importants portés au cours de la mission d'audit, y compris de ceux identifiés lors de la revue de la qualité de la mission ;
- Ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la date d'achèvement de la revue de la qualité de la mission.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectée à la mission autres que l'associé responsable de la mission

3.2.11. L'associé responsable de la mission doit revoir la documentation d'audit à des moments appropriés au cours de l'audit, y compris la documentation :

- Les sujets importants ;
- Les jugements importants et les conclusions tirées ;
- D'autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.

L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les éléments devant faire l'objet d'une revue en se basant par exemple sur :

- *La nature et les spécificités de la mission d'audit ;*
- *Le membre de l'équipe affecté à la mission qui a effectué le travail ;*
- *Les aspects liés aux constatations découlant d'inspections récentes.*
- *Les exigences indiquées dans les politiques ou des procédures du cabinet*

3.2.12. L'associé responsable de la mission doit examiner, avant la mission, les communications écrites officielles adressées à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou aux autorités de régulation.

3.3. Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les questions spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrites ci-dessous

3.3.1. L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit :

- (a) Les points relevés, les entretiens pertinents avec le personnel professionnel du cabinet et les conclusions tirées concernant l'exercice des responsabilités à l'égard des règles d'éthique pertinentes, y compris les exigences applicables en matière d'indépendance.
- (b) Si la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité de la mission, que celle-ci a été achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur.

4. Acceptation ou poursuite d'une mission d'audit et missions d'audit initiales

Contenu de la présente Partie

La Partie 4 énonce les responsabilités de l'auditeur :

- Convenir des conditions de la mission d'audit avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Il s'agit notamment d'établir que certaines conditions préalables à un audit sont réunies.
- Déterminer si l'utilisation de la norme ISA pour les EPC est appropriée pour la mission d'audit.

La Partie 4 traite également des activités liées aux missions d'audit initiales.

Champ d'application de la présente Partie

La Partie A de la présente norme définit l'autorité permettant de déterminer l'utilisation appropriée de la norme ISA pour les EPC. La présente Partie énonce les obligations de l'associé responsable de la mission quant à l'utilisation de la présente norme dans le cadre des procédures d'acceptation ou de maintien d'une mission d'audit d'une EPC par le cabinet.

Les informations et les éléments probants recueillis au cours des procédures d'acceptation et de maintien par le client sont utilisés pour déterminer si la norme ISA pour les EPC est appropriée pour la mission d'audit et éclairent les procédures de l'auditeur lors de la planification de l'audit, ainsi que pour l'identification et l'évaluation des risques.

La préface précise que la présente norme est fondée sur le fait que le cabinet est soumis à la norme ISQM 1 ou à des règles nationales au moins aussi exigeantes. La norme ISQM 1 exige que le cabinet établisse des objectifs de qualité qui tiennent compte de l'acceptation et du maintien des relations avec les clients et des missions spécifiques. De plus, la conformité à la norme ISQM 1 peut exiger des cabinets qu'ils adoptent des politiques ou des procédures pour traiter d'autres points pertinents à la présente Partie.

Les missions d'audit ne peuvent être acceptées que si l'auditeur estime que les règles d'éthique pertinentes, telles que l'indépendance, la compétence professionnelle et la diligence requise, sont satisfaites et que les conditions préalables à un audit sont réunies. De plus, l'auditeur prend en compte les services autres que l'audit réalisés pour le client d'audit et la question de savoir si ces services sont autorisés.

S'il s'agit d'une mission initiale, la présente Partie énonce également les responsabilités de l'auditeur relatives aux soldes d'ouverture.

4.1. Objectifs

4.1.1 Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) D'accepter ou de poursuivre une mission d'audit seulement dans les cas où les conditions sur la base desquelles l'audit sera effectué ont été convenues, en :
 - (i) S'assurant que les conditions préalables à un audit sont réunies ;
 - (ii) Confirmant qu'il existe une compréhension réciproque entre l'auditeur et la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des termes de la mission d'audit.
- (b) Dans le cas de missions d'audit initiales, recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en vue de déterminer si :
 - (i) Les soldes d'ouverture contiennent des anomalies qui ont une incidence significative sur les états financiers de la période en cours ;
 - (ii) Les méthodes comptables appropriées reflétées dans les soldes d'ouverture ont été

appliquées de façon permanente pour l'établissement des états financiers de la période en cours, ou si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et sont correctement présentés et font l'objet d'une information pertinente conformément au référentiel comptable applicable.

4.2. Conditions préalables à un audit

4.2.1 Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit :

- (a) Déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable ;
- (b) Obtenir l'accord de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités :
 - (i) Pour l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ;
 - (ii) Pour les contrôles que la direction considère nécessaires pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
 - (iii) Et de donner à l'auditeur :
 - a. Un accès à toutes les informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente et d'autres éléments ;
 - b. Les informations supplémentaires que l'auditeur est susceptible de demander à la direction pour les besoins de l'audit ;
 - c. Et un libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles l'auditeur considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

4.2.2 Lorsque les conditions préalables à l'acceptation d'une mission d'audit ne sont pas réunies, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction. À moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige, l'auditeur ne doit pas accepter la mission d'audit proposée :

- (a) Lorsqu'il conclut que le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers n'est pas acceptable ;
- (b) Ou lorsque l'accord de la direction selon lequel elle reconnaît et comprend sa responsabilité n'a pas été obtenu.

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

4.3 Facteurs relatifs à l'acceptation ou à la poursuite de la mission

La mise en œuvre des procédures d'acceptation ou de maintien avant le début de la planification aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou les circonstances qui pourraient nuire à sa capacité de planifier et d'exécuter la mission prévue.

4.3.1. L'associé responsable de la mission doit déterminer que :

- (a) Les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et la poursuite de la mission d'audit ont été respectées⁹ ;
- (b) Les conclusions tirées concernant l'acceptation et la poursuite de la mission d'audit sont appropriées, y compris le fait que la mission d'audit peut être réalisée en appliquant la norme ISA pour les EPC conformément à la Partie A de la présente norme.

La Partie A expose les questions pertinentes pour l'associé responsable de la mission afin de déterminer s'il peut appliquer ou non la norme ISA pour les EPC, en particulier au regard des limites d'application de cette norme.

Les informations et les éléments probants recueillis au cours des procédures d'acceptation et de maintien de la mission peuvent être utilisés pour déterminer l'applicabilité de la norme ISA pour les EPC. Des informations supplémentaires peuvent également être obtenues lors de la mise en œuvre de procédures d'identification et d'évaluation des risques susceptibles de modifier la décision initiale de l'associé responsable de la mission quant à l'utilisation de la norme ISA pour les EPC conformément à la présente Partie. La Partie 6 (voir le paragraphe 6.5.1) exige de l'associé responsable de la mission qu'il détermine si l'application de la norme ISA pour les EPC continue d'être appropriée compte tenu de la nature et des spécificités de l'entité auditée, sur la base des procédures mises en œuvre au cours du processus d'identification et d'évaluation des risques. La prise en compte d'informations supplémentaires tout au long de l'audit peut modifier la décision de l'associé responsable de la mission quant à la pertinence de l'application de la norme ISA pour les EPC.

4.3.2. Dans certains cas, la loi ou la réglementation d'un pays concerné fixe le contenu ou la formulation du rapport de l'auditeur dans une forme ou dans des termes qui sont significativement différents de ceux requis par la présente norme. Dans ces circonstances, l'auditeur doit apprécier :

- (a) Si les utilisateurs peuvent mal comprendre l'assurance obtenue à partir de l'audit des états financiers et, le cas échéant ;
- (b) Si des explications supplémentaires dans le rapport de l'auditeur peuvent atténuer un éventuel malentendu.

4.3.3. Lorsque l'auditeur conclut qu'une explication supplémentaire dans son rapport n'est pas à même d'atténuer une possible incompréhension, il ne doit pas accepter la mission d'audit, à moins qu'il n'y soit tenu par la loi ou la réglementation. Un audit réalisé conformément à une telle loi ou réglementation ne satisfait pas à la norme ISA pour les EPC. En conséquence, l'auditeur ne doit pas inclure dans son rapport une quelconque mention indiquant que l'audit a été effectué selon la présente norme ISA pour les EPC.

4.4 Termes de la mission d'audit

4.4.1. L'auditeur doit convenir des termes de la mission d'audit avec la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Si une loi ou un règlement prescrit des responsabilités de la direction dont les effets sont équivalents à ceux exigés par la présente norme, l'auditeur peut utiliser le libellé de la loi ou du règlement pour les décrire dans la lettre de mission.

L'annexe 2 présente un exemple de lettre de mission.

⁹ ISQM 1. Le paragraphe 30 de la Gestion de la qualité pour les cabinets qui réalisent des audits ou des examens d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, énonce les responsabilités du cabinet en ce qui a trait à l'établissement d'objectifs de qualité pour l'acceptation de missions spécifiques, y compris les jugements relatifs aux priorités financières et opérationnelles du cabinet lorsqu'il décide d'accepter ou de poursuivre des missions spécifiques.

- 4.4.2. Dans le cadre d'audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes existants.
- 4.4.3. L'auditeur ne doit pas accepter de modifier les termes de la mission d'audit lorsqu'il n'y a pas de motif raisonnable pour le faire.
- 4.4.4. Lorsque, avant l'achèvement de la mission d'audit, il est demandé à l'auditeur de modifier la mission d'audit en une mission qui conduit à un niveau d'assurance moins élevé, l'auditeur doit déterminer s'il existe un motif raisonnable de le faire.

Avant de donner son accord pour modifier une mission d'audit en un examen limité ou en un service connexe, l'auditeur peut avoir besoin d'évaluer les implications juridiques ou contractuelles du changement.

- 4.4.5. Lorsque les termes de la mission d'audit sont modifiés, l'auditeur et la direction doivent convenir de nouveaux termes de la mission et les consigner dans une lettre de mission ou sous toute autre forme appropriée d'accord écrit.
- 4.4.6. Si l'auditeur n'est pas en mesure d'accepter une modification des termes de la mission d'audit et que la direction ne l'autorise pas à poursuivre la mission d'audit originale, l'auditeur doit :
 - (a) Se démettre de la mission d'audit, lorsque cela est possible en vertu de la loi ou de la réglementation applicable ;
 - (b) Déterminer s'il existe une obligation, contractuelle ou d'une autre nature, de rendre compte de ces circonstances à d'autres personnes, telles que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les propriétaires ou les autorités de contrôle.

4.5 Missions d'audit initiales

- 4.5.1. S'il s'agit d'un audit initial et qu'il y a eu un changement d'auditeur, l'auditeur doit communiquer avec l'auditeur précédent, dans le respect des règles d'éthique applicables.
- 4.5.2. L'auditeur doit lire les états financiers les plus récents, s'ils existent, et le rapport de l'auditeur précédent portant sur ces états, s'il existe, afin de recueillir des informations pertinentes par rapport aux soldes d'ouverture, y compris les informations fournies y afférentes.
- 4.5.3. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que l'opinion a fait l'objet d'une modification, l'auditeur doit évaluer l'incidence du point à l'origine de la modification dans le cadre de son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période en cours.¹⁰
- 4.5.4. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés¹¹ montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours en :
 - (a) S'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités ;
 - (b) Déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées ;
 - (c) Procédant à une ou plusieurs des démarches suivantes :
 - (i) Revoyant les dossiers de travail de son prédécesseur lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audités, afin de recueillir des éléments probants sur les soldes d'ouverture ;

¹⁰ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.9.

¹¹ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.6.

- (ii) Évaluant les procédures d'audit réalisées dans la période en cours pour déterminer si elles permettent de recueillir des éléments probants pertinents sur les soldes d'ouverture ;
- (iii) Ou mettant en œuvre des procédures d'audit spécifiques pour recueillir des éléments probants concernant les soldes d'ouverture.

La nature et l'étendue des procédures d'audit nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture dépendent de facteurs tels que :

- *Les méthodes comptables appliquées par l'entité ;*
- *La nature des soldes de comptes, des flux d'opérations et des informations fournies, ainsi que les risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la période en cours ;*
- *L'importance des soldes d'ouverture sur les états financiers de la période en cours.*

Le fait de savoir si les états financiers de la période précédente ont été audités ou non et, dans l'affirmative, si le rapport de l'auditeur précédent fait l'objet d'une opinion modifiée.

- 4.5.5. Lorsque l'auditeur recueille des éléments probants montrant que les soldes d'ouverture comportent des anomalies qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires en la circonstance afin de déterminer l'incidence sur ceux-ci.¹²
- 4.5.6. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si les méthodes comptables reflétées dans les soldes d'ouverture ont été appliquées de façon permanente dans les états financiers de la période en cours, et si les changements de méthodes comptables ont été comptabilisés de façon appropriée et font l'objet d'une présentation et d'une information adéquates dans les états financiers, conformément au référentiel comptable applicable.¹³

4.6 Exigences spécifiques en matière de communication

- 4.6.1 L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- (a) Qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction ;
 - (b) Que les responsabilités de l'auditeur n'exonèrent pas la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités en matière de surveillance de l'établissement des états financiers.

4.7 Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les questions spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrites ci-dessous.

- 4.7.1. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les points identifiés, les discussions pertinentes avec le personnel et les conclusions tirées concernant l'acceptation et la poursuite de la relation client et de la mission d'audit.
- 4.7.2. L'auditeur doit documenter le fondement de la décision prise pour l'utilisation de la norme ISA pour les EPC.

¹² Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.7.

¹³ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.8.

- 4.7.3. L'auditeur doit documenter, le cas échéant, les évolutions ayant une incidence sur sa décision d'utiliser la norme ISA pour les EPC, si d'autres informations sont portées à son attention au cours de l'audit et susceptibles de modifier le jugement professionnel porté à cet égard.
- 4.7.4. L'auditeur doit consigner dans une lettre de mission ou sous une autre forme appropriée d'accord écrit :
- (a) Que l'audit sera réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC.
 - (b) L'objectif et l'étendue de l'audit des états financiers.
 - (c) Les responsabilités respectives de l'auditeur et de la direction.
 - (d) Le référentiel comptable applicable à l'établissement des états financiers.
 - (e) Une indication de la forme et du contenu envisagés de tous rapports à émettre par l'auditeur ;
 - (f) Une mention précisant qu'il peut exister des circonstances dans lesquelles la forme et le contenu d'un rapport peuvent être différents de ce qui était envisagé.
- 4.7.5. Lorsque la loi ou la réglementation fixe de façon suffisamment détaillée les termes de la mission d'audit visés dans la présente norme, il n'est pas nécessaire que l'auditeur les consigne dans un accord écrit, sauf pour préciser que cette loi ou cette réglementation s'applique et que la direction reconnaît et comprend ses responsabilités.

5. Planification

Contenu de la présente Partie

La Partie 5 traite des responsabilités de l'auditeur à l'égard de la planification de l'audit (y compris la tenue d'une discussion avec l'équipe affectée à la mission) et la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.

Champ d'application de la présente Partie

La planification n'est pas une phase isolée d'un audit, mais plutôt un processus continu et itératif qui est mis à jour et modifié, au besoin, tout au long de l'audit. La Partie 6, qui consiste à identifier et à apprécier les risques d'anomalies significatives, et la Partie 7, à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives, sont également pertinentes à la présente Partie.

Certaines exigences de la présente Partie sont liées à des procédures traitées dans d'autres Parties et peuvent exiger que l'auditeur mette en œuvre ces procédures afin de satisfaire aux exigences de la présente Partie.

5.1. Objectifs

5.1.1 Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) Planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace ;
- (b) Et mettre en pratique le concept de caractère significatif de façon appropriée dans la planification et la réalisation de l'audit.

5.2. Planification des activités

La nature et l'étendue de la planification varieront selon la nature et la complexité de l'entité, la taille et la composition de l'équipe affectée à la mission ainsi que leur expérience passée avec l'entité et les changements dus aux circonstances qui surviennent au cours de l'audit.

Le but et l'objectif de la planification de l'audit sont les mêmes, qu'il s'agisse d'une mission initiale ou d'une mission récurrente. Toutefois, dans le cas d'un audit initial, l'auditeur peut avoir besoin d'élargir la planification, car il n'a généralement pas l'expérience antérieure avec l'entité considérée lors de la planification des missions récurrentes.

5.2.1 L'auditeur doit définir l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et :

- (a) Identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
- (b) S'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;
- (c) Prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;
- (d) Prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ;
- (e) S'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission.

Etablir l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit n'est pas nécessairement un exercice complexe ou chronophage. Par exemple, une brève note préparée après l'audit précédent, fondée sur un examen des papiers de travail et mettant en évidence les problèmes relevés lors de l'audit qui vient d'être terminé, mise à jour au cours de la période actuelle en fonction de discussions avec le propriétaire dirigeant, peut servir de documentation sur l'étendue, le calendrier et les lignes directrices de la mission d'audit actuelle. Des programmes d'audit standard ou des listes de contrôle créés sur la base de l'hypothèse d'un petit nombre de contrôles identifiés, comme c'est probablement le cas dans une entité moins complexe, peuvent être utilisés à condition qu'ils soient adaptés aux spécificités de la mission, y compris l'évaluation des risques par l'auditeur.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

5.2.2. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectés à la mission doivent participer à la planification de l'audit.

5.2.3. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectés à la mission et de l'examen de leurs travaux.

5.2.4. L'associé responsable de la mission doit prendre en compte les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien lorsqu'il planifie et réalise la mission d'audit.

5.2.5. Lorsque les informations utilisées pour planifier et réaliser l'audit ont été recueillies à partir de l'expérience antérieure avec l'entité ou d'audits antérieurs, l'auditeur doit évaluer si ces informations restent pertinentes et fiables en tant qu'éléments probants au cours de la période en cours.

5.2.6. L'auditeur doit mettre à jour et modifier l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit autant que nécessaire au cours de l'audit.

Discussion avec l'équipe affectée à la mission

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

5.2.7. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectés à la mission doivent s'entretenir du référentiel comptable applicable ainsi que la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives :

- (a) L'application du référentiel comptable applicable aux faits et spécificités de l'entité.
- (b) Comment et où les états financiers de l'entité peuvent être sujets à des anomalies significatives en raison d'une fraude, y compris la façon dont la fraude peut se produire et la manière dont des fraudes ou des erreurs pourraient découler de relations ou d'opérations avec des parties liées.

La discussion doit faire abstraction de l'avis que les membres de l'équipe affectés à la mission peuvent avoir sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

L'analyse de l'équipe affectée à la mission peut également porter sur d'autres questions liées à l'audit, telles que des questions logistiques, opérationnelles ou autres (par exemple, le fait que les risques d'anomalies significatives puissent avoir changé par rapport aux années précédentes ou des questions liées aux règles de déontologie pertinentes, y compris l'indépendance), ainsi que le calendrier de l'audit et les communications requises

5.2.8. Lorsque certains membres de l'équipe affectés à la mission ne participent pas à l'entretien, l'associé responsable de la mission doit déterminer quels sont les sujets qu'il convient de leur communiquer.

Utilisation du travail de l'expert désigné par la direction

5.2.9. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux d'un expert désigné par la direction, l'auditeur, en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les besoins de l'auditeur, doit :

- (a) Evaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de cet expert ;
- (b) Prendre connaissance du travail de cet expert.

Évaluation de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité d'un expert désigné par direction

La compétence concerne la nature et le niveau d'expertise de l'expert désigné par la direction. L'aptitude concerne la capacité de l'expert désigné par la direction à exercer sa compétence en la circonstance. L'objectivité concerne l'impact possible que peuvent avoir des biais, un conflit d'intérêts ou l'influence d'autres personnes sur le jugement professionnel ou technique de l'expert désigné par la direction. Pour évaluer la compétence, la capacité et l'objectivité d'un expert désigné par la direction, il convient notamment de prendre en compte le fait que les travaux de cet expert sont ou non soumis à des normes de travail techniques ou autres règles professionnelles ou de secteur d'activité

Prendre connaissance du travail de l'expert désigné par la direction

Lorsqu'il s'agit de prendre connaissance des travaux de l'expert désigné par la direction, l'évaluation de l'accord intervenu entre l'entité et cet expert peut aider l'auditeur à déterminer si les éléments suivants sont appropriés pour les besoins de l'auditeur :

- *La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ;*
- *Les rôles et responsabilités respectifs de la direction et de cet expert ;*
- *La nature, le calendrier et le champ de la communication entre la direction et cet expert, y compris la forme des rapports que cet expert doit fournir.*

Déterminer s'il y a lieu d'utiliser les travaux de l'expert désigné par l'auditeur

5.2.10. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert désigné par ses soins.

Si l'établissement des états financiers implique l'utilisation d'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, l'auditeur, qui est compétent en comptabilité et en audit, peut ne pas posséder l'expertise requise pour auditer ces états financiers. La détermination par l'auditeur de la nécessité de faire appel ou non aux services d'un expert désigné par ses soins et, dans l'affirmative, du stade de la mission auquel il doit intervenir et de l'étendue de ces travaux, facilite le respect de ces obligations par l'auditeur des paragraphes 3.2.7 et 5.2.1(e). Au fur et à mesure que l'audit progresse ou que les circonstances changent, l'auditeur peut être amené à réviser ses décisions antérieures concernant l'utilisation des travaux d'un expert.

L'auditeur est seul responsable de l'opinion d'audit exprimée, et cette responsabilité n'est pas réduite par le recours par l'auditeur aux travaux d'un expert. Néanmoins, si l'auditeur, utilisant les travaux d'un expert, conclut sur la base des procédures d'audit appliquées et des éléments probants obtenus que les travaux de cet expert sont adéquats par rapport aux objectifs de l'auditeur, l'auditeur peut accepter les

constatations ou conclusions de cet expert dans son domaine comme des éléments probants appropriés.

5.2.11. L'auditeur doit prendre en compte les éléments suivants lorsqu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures relatives aux travaux de l'expert :

- (a) La nature du sujet sur lequel portent les travaux de l'expert ;
- (b) les risques d'anomalies significatives relatifs au sujet sur lequel portent les travaux de l'expert ;
- (c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;
- (d) la connaissance et l'expérience de l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par cet expert ;
- (e) si cet expert est soumis ou non aux politiques ou procédures de gestion de la qualité du cabinet de l'auditeur.

5.2.12. Si l'auditeur utilise les travaux de l'expert, il doit :

- (a) Évaluer si l'expert qu'il a désigné possède les compétences, l'aptitude et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Dans le cas d'un expert externe qu'il a désigné, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant les intérêts financiers et les relations de cet expert qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité ;
- (b) Acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour permettre à l'auditeur de déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert et d'évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit ;
- (c) Se mettre d'accord, par écrit, s'il y a lieu, sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert, des rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert, de la nature, du calendrier et de l'étendue des communications et de la nécessité pour l'expert de respecter les règles de confidentialité.

5.3. Seuil de planification

5.3.1. L'auditeur doit déterminer le seuil de planification des états financiers pris dans leur ensemble.

Le concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit

Le concept de caractère significatif est appliqué par l'auditeur lors de la planification et la réalisation de l'audit, lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers, et lorsqu'il forge son opinion, telle qu'exprimée dans son rapport d'audit.

La détermination du seuil de planification par l'auditeur est une question de jugement professionnel et est influencée par la perception qu'a l'auditeur des besoins en information financière des utilisateurs des états financiers.

Le jugement professionnel de l'auditeur quant aux anomalies qui seront considérées comme significatives permet de :

- *Déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives ;*
- *Identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;*
- *Et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.*

Utilisation d'éléments de référence pour déterminer le seuil de planification des états financiers pris dans leur ensemble

Un pourcentage est souvent appliqué à un point de référence choisi pour déterminer le seuil de

planification des états financiers pris dans leur ensemble. Les facteurs qui peuvent être utilisés pour identifier un point de référence approprié comprennent les points suivants :

- *Les éléments des états financiers (par exemple, l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits, les charges)*
- *L'existence d'éléments sur lesquels l'attention des utilisateurs tend à se focaliser ;*
- *La nature de l'entité, où celle-ci se situe dans son cycle opérationnel, ainsi que le secteur d'activité et l'environnement économique dans lesquels elle opère ;*
- *La structure de l'actionnariat de l'entité et son mode de financement. Par exemple, si elle est financée uniquement par l'endettement plutôt que par des capitaux propres, les utilisateurs peuvent mettre plus l'accent sur les actifs et les droits sur ces actifs plutôt que sur les résultats de l'entité ;*
- *La volatilité relative de l'élément de référence.*

Des exemples de points de référence qui peuvent être appropriés, en fonction des spécificités de l'entité, comprennent des catégories des résultats présentés tels que le résultat avant impôts, le total des produits, la marge brute et le total des charges, le montant des capitaux propres ou la valeur de l'actif net. Le résultat courant avant impôt est souvent utilisé pour les entités à but lucratif. Lorsque le résultat courant avant impôt est volatil, d'autres points de référence peuvent être plus appropriés, tels que la marge brute ou le total des produits. Pour un organisme à but non lucratif, un point de référence tel que les produits, les charges, les actifs ou les capitaux propres peut être plus pertinent.

Lorsque le résultat courant avant impôt d'une entité est systématiquement marginal, comme cela pourrait être le cas pour une entité détenue et dirigée par son propriétaire où ce dernier retire une grande partie du résultat avant impôt sous forme de rémunération, un point de référence tel que le résultat avant rémunération et avant impôt peut être plus pertinent.

Il existe une relation entre le pourcentage et l'élément de référence choisi, de sorte qu'un pourcentage appliqué au résultat avant impôt des activités poursuivies sera normalement supérieur à un pourcentage appliqué au chiffre d'affaires total.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

Dans le cas d'une entité du secteur public, les législateurs et les autorités de contrôle sont souvent les principaux utilisateurs de ses états financiers. En outre, les états financiers peuvent être utilisés pour prendre des décisions autres que des décisions économiques. La détermination du seuil de planification des états financiers pris dans leur ensemble dans le cadre d'un audit des états financiers d'une entité du secteur public est donc influencée par les textes législatifs, réglementaires ou émanant d'une autorité, ainsi que par les besoins d'informations financières du législateur et du public en ce qui concerne les programmes du secteur public.

Dans le cadre de l'audit d'une entité du secteur public, le total des coûts ou les coûts nets (les charges moins les produits ou les dépenses moins les recettes) peuvent être des points de référence appropriés pour les programmes de réalisation de projets. Lorsqu'une entité du secteur public est dépositaire d'actifs publics, ceux-ci peuvent constituer un point de référence approprié.

- 5.3.2. L'auditeur doit également fixer un ou des seuils de signification pour les flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou d'informations à fournir si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies d'un montant inférieur au seuil de planification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers.

- 5.3.3. L'auditeur doit fixer le seuil de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives ne prend pas en compte le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives, et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles, non détectées. Le seuil de planification (qui, selon la définition, peut être un ou plusieurs montants) est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de planification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble.

La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique et implique l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, ainsi que par la nature et l'ampleur des anomalies relevées au cours des audits précédents et, par voie de conséquence, de l'anticipation par l'auditeur de la présence d'anomalies potentielles sur la période en cours.

Anomalies manifestement insignifiantes

La Partie 7 exige que l'auditeur accumule les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes. Au cours de la planification, l'auditeur peut désigner un montant en dessous duquel les anomalies dans les états individuels seraient manifestement insignifiantes et n'auraient pas besoin d'être accumulées parce qu'il s'attend à ce que l'accumulation de ces montants n'ait manifestement pas d'impact significatif sur les états financiers.

- 5.3.4. Si, au cours de l'audit, l'auditeur vient à avoir connaissance d'informations qui l'auraient conduit à fixer initialement le ou les seuils à un montant (ou des montants) différent(s), il doit modifier le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir).
- 5.3.5. Si l'auditeur conclut qu'un seuil de signification moins élevé pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, un ou des seuils de signification moins élevé(s) pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers) que celui (ou ceux) initialement fixé(s) est approprié, il doit déterminer s'il est nécessaire de modifier le seuil de planification fixé et si la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires restent appropriés.

5.4. Exigences spécifiques en matière de communication

- 5.4.1. L'auditeur doit communiquer à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, une vue d'ensemble de l'étendue, du calendrier et de la démarche d'audit.

5.5. Exigences spécifiques en matière de documentation

- 5.5.1. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit une description de l'étendue, du calendrier et de la démarche d'audit, y compris la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en œuvre, ainsi que les changements importants apportés au cours de l'audit, ainsi que les raisons de tels changements.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

- 5.5.2. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit les questions examinées au sein de l'équipe affectée à la mission et les décisions importantes prises, y compris quant à la possibilité que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

5.5.3. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :

- (a) Les montants suivants et les facteurs pris en compte pour les déterminer (y compris toute révision, le cas échéant) :
 - (i) Le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ;
 - (ii) Le cas échéant, le ou les seuils de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers ;
 - (iii) Et le seuil de planification.
- (b) Le montant en dessous duquel les anomalies seraient considérées comme manifestement insignifiantes.

6. Identification et évaluation des risques

Contenu de la présente Partie

La Partie 6 contient les exigences relatives à la responsabilité de l'auditeur dans la mise en œuvre des procédures et des activités liées pour :

- Prendre connaissance de l'entité et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne de l'entité ;
- Identifier les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
- Evaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne.

L'annexe 3 illustre le caractère itératif de l'identification et de l'évaluation des risques par l'auditeur.

Champ d'application de la présente Partie

Cette Partie traite de la responsabilité de l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qui constituent le fondement des procédures d'audit mises en œuvre dans la Partie 7 pour répondre aux risques évalués. La Partie 5 énonce les obligations de l'auditeur à l'égard des activités de planification, y compris les exigences relatives à l'analyse de l'équipe affectée à la mission.

6.1. Objectifs

- 6.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, fournissant ainsi une base pour la conception et la mise en œuvre de réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (les risques évalués).

Prendre connaissance de l'entité et de son environnement, du référentiel comptable et du système de contrôle interne de l'entité permet à l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Le processus d'identification et d'évaluation des risques par l'auditeur est itératif et dynamique.

6.2. Procédures d'identification et d'évaluation des risques et procédures liées

- 6.2.1 L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant de recueillir des éléments probants procurant une base appropriée pour :

- (a) L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ;
- (b) Et la conception de procédures d'audit complémentaires.

L'auditeur fait preuve de jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures à appliquer, qui peuvent varier selon le caractère formel des politiques ou des procédures de l'entité.

Certaines entités moins complexes, et en particulier les entités gérées par leur propriétaire dirigeant, n'ont peut-être pas établi de processus et de systèmes structurés ou peuvent avoir établi des processus ou des systèmes avec une documentation limitée ou un manque d'uniformité dans la façon dont ils sont réalisés. Lorsque ces systèmes et processus ne sont pas formels, les procédures décrites au paragraphe 6.2.3 sont toujours nécessaires.

Concevoir et mettre en œuvre des procédures afin d'obtenir des éléments probants de manière à ne pas biaiser la collecte d'éléments probants corroborant ni à exclure des éléments probants susceptibles

d'être contradictoires peut impliquer l'obtention d'éléments probants provenant de sources multiples à l'intérieur et à l'extérieur de l'entité. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu d'effectuer une recherche exhaustive pour identifier toutes les sources d'éléments probants possibles.

6.2.2 L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures lui permettant de recueillir des éléments probants procurant une base appropriée pour :

- (a) L'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions ;
- (b) La conception de procédures d'audit complémentaires.

6.2.3 Les procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives doivent comprendre :

- (a) Des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes appropriées au sein de l'entité ;
- (b) Des procédures analytiques ;
- (c) L'observation physique et l'inspection.

L'auditeur n'est pas tenu de mettre toutes ces procédures en œuvre pour chacun des aspects de sa compréhension exigés par la présente Partie.

Les procédures analytiques utilisées pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives permettent de déceler les incohérences, les opérations ou les événements inhabituels, ainsi que les montants, les ratios et les tendances qui indiquent des sujets susceptibles d'avoir des incidences sur l'audit. Les relations inhabituelles ou inattendues identifiées peuvent aider l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives, en particulier les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, y compris celles relatives aux comptes de produits.

Les procédures analytiques effectuées dans le cadre de l'identification et de l'évaluation des risques peuvent comprendre des informations financières (par exemple, le prix de vente) et non financières (par exemple, le volume de biens vendus) et l'utilisation de données agrégées à un niveau élevé. L'auditeur peut effectuer une simple comparaison d'informations, telles que la variation des soldes des comptes par rapport aux périodes précédentes, afin de cerner les zones à risque plus élevé.

L'observation physique et l'inspection peuvent appuyer, corroborer ou contredire les demandes de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes, et peuvent également fournir des informations sur l'entité et son environnement. Lorsque les politiques ou procédures ne sont pas documentées, ou que les contrôles de l'entité ne sont pas formalisés, l'auditeur peut toujours être en mesure de recueillir des éléments probants à l'appui de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'observation physique ou l'inspection de la performance du contrôle.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

Lorsqu'ils procèdent à des demandes d'informations auprès de personnes susceptibles de détenir des informations qui pourraient l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives, les auditeurs d'entités du secteur public peuvent se tourner vers d'autres sources, telles que les auditeurs qui participent à des audits de performance ou à d'autres audits liés à l'entité. Les procédures mises en œuvre par les auditeurs d'entités du secteur public pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives peuvent également inclure l'observation physique et l'inspection de documents préparés par la direction pour le législateur, par exemple des documents liés à l'obligation de présenter des rapports sur la performance.

Outils et techniques automatisés

Si l'auditeur utilise des OTA, il peut concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives sur des volumes relativement importants de données (provenant du grand livre, des grands livres auxiliaires ou d'autres données opérationnelles), y compris à des fins d'analyse, d'observation physique ou d'inspection.

6.2.4 Lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit prendre en compte des risques découlant de :

- (a) La fraude ou l'erreur ;
- (b) Les relations et les opérations avec des parties liées ;
- (c) Les événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

La fraude

Les informations financières mensongères impliquent des anomalies intentionnelles, y compris des omissions de montants ou des informations fournies dans les états financiers pour tromper leurs utilisateurs. Elles impliquent souvent que la direction contourne des contrôles qui, autrement, pourraient sembler fonctionner efficacement, tels que l'enregistrement d'écritures comptables fictives vers la fin de la période de présentation de l'information financière.

Le détournement d'actifs implique le vol des actifs de l'entité et est souvent perpétré par des membres du personnel pour des montants relativement faibles et négligeables. Cependant, il peut également s'agir de membres de la direction qui sont généralement plus à même de déguiser ou de dissimuler les détournements d'une manière difficile à détecter.

Le détournement d'actifs s'accompagne souvent d'enregistrements ou de documents faux ou mensongers afin de dissimuler le fait que les actifs ont disparu ou ont été mis en gage sans autorisation appropriée.

Dans une EPC, les facteurs de risque de fraude peuvent être différents de ceux d'entités plus complexes. D'une part, la direction ou le propriétaire-dirigeant peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace que dans une entité plus complexe, ce qui peut compenser les possibilités plus limitées de séparation des tâches. D'autre part, une séparation moindre des tâches et une participation plus directe de la direction ou du propriétaire-dirigeant peuvent donner à la direction ou au propriétaire-dirigeant une plus grande possibilité de passer outre les contrôles et de commettre une fraude. Les EPC, y compris les propriétaires dirigeants, peuvent également avoir des pressions ou des incitations différentes à commettre des fraudes que les dirigeants d'entités plus complexes. L'annexe 4 présente les facteurs de risque de fraude pertinents pour les EPC.

Parties liées

Dans certaines EPC, les transactions avec des parties liées entre propriétaires-dirigeants et membres de la famille proche peuvent être courantes, en particulier dans les entités comportant peu d'actionnaires. Ces transactions peuvent ne pas être effectuées dans les conditions normales de marché. Par exemple, certaines opérations avec des parties liées peuvent être effectuées sans échange de contrepartie ou pour une contrepartie sensiblement différente de la juste valeur.

Continuité d'exploitation

Les événements ou les conditions qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et qui présentent une importance particulière pour une EPC comprennent le risque que les banques et autres prêteurs, les membres de la famille proche ou les propriétaires - dirigeants cessent de soutenir l'entité, ainsi que la perte possible d'un fournisseur principal, d'un client important, d'un membre du personnel clé, d'un droit d'opérer en vertu d'une licence, d'une franchise ou d'un autre accord juridique.

- 6.2.5 Si l'opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente a été modifiée, l'auditeur doit évaluer l'effet sur les états financiers de l'exercice considéré lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives.

6.3. Prise de connaissance des aspects pertinents de l'entité

La connaissance des aspects pertinents de l'entité, y compris de l'entité et de son environnement ainsi que du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne de l'entité, permet à l'auditeur de disposer d'un cadre de référence pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, et aide également l'auditeur à déterminer comment planifier et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

Demandes de renseignements auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité

- 6.3.1. L'auditeur doit s'enquérir avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur :
- (a) La manière dont l'entité identifie les risques pertinents liés à l'établissement des états financiers et la façon dont elle y répond.
 - (b) Les risques de fraude dans l'entité et les contrôles que la direction a mis en place pour réduire ces risques.
 - (c) La nature et l'étendue de l'implication directe de la direction dans les opérations ou d'autres activités qui peuvent aider la direction à prévenir ou à détecter des anomalies dans l'information comptable ou à identifier les contrôles qui ne fonctionnent pas comme prévu.
 - (d) L'identité des parties liées à l'entité, y compris :
 - (i) Les changements par rapport à la période précédente ;
 - (ii) La nature des relations entre l'entité et ces parties liées ;
 - (iii) Et toute transaction conclue par l'entité avec les parties liées au cours de la période et, si tel est le cas, du type de transaction et de son objet ;
 - (e) Le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence sur les états financiers, et s'il y a eu correspondance avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de régulation qui pourrait concerner pour les états financiers.
 - (f) Les raisons pour lesquelles la direction entend appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, l'existence d'événements ou de conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, dans l'affirmative, les plans de la direction pour y remédier.

Les demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aident l'auditeur à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives

et à répondre à ces risques.

Des questions sur la façon dont l'entité identifie et évalue les risques liés à l'activité pertinents pour l'établissement des états financiers peuvent aider l'auditeur à comprendre :

- *Lorsqu'il y a des risques liés à l'activité identifiés ;*
- *Si et comment l'entité a répondu à ces risques ;*
- *Si les risques auxquels l'entité est exposée ont été identifiés, évalués et traités de manière appropriée à la nature et aux spécificités de l'entité.*

Les demandes d'information sur les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes au sein de l'entité peuvent aider l'auditeur à comprendre :

- *L'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ;*
- *Le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels un risque de fraude est probable ;*
- *La communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant les processus qu'elle a définis pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité.*

S'enquérir sur la façon dont la direction mène les activités visant à prévenir ou à détecter les anomalies dans l'information comptable et à identifier les contrôles qui ne fonctionnent pas comme prévu, peut inclure de s'informer sur les informations utilisées par la direction et sur la base sur laquelle elle les considère suffisamment fiables, ainsi que de s'entretenir sur la façon dont les déficiences sont corrigées. Ces entretiens aident l'auditeur à comprendre si les autres aspects du système de contrôle interne de l'entité sont présents et fonctionnent de manière appropriée à la situation de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité.

Les états financiers établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation sont préparés selon l'hypothèse que l'entité est en situation de continuité de son exploitation et poursuivra son activité dans un avenir prévisible. Les états financiers à usage général sont établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf dans les cas où la direction a l'intention de mettre l'entité en liquidation ou de cesser son activité, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle. Lorsque l'application du principe comptable de continuité d'exploitation est justifiée, les actifs et les passifs sont enregistrés en considérant que l'entité sera en mesure de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission.

6.3.2. L'auditeur doit partager l'information obtenue concernant les parties liées à l'entité avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission.

6.3.3. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, afin de déterminer si elles ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées affectant l'entité

Prise de connaissance de l'entité et de son environnement

6.3.4. L'auditeur doit acquérir une connaissance de :

- (a) La structure organisationnelle de l'entité, la détention du capital et ses structures de gouvernance ainsi que son modèle d'affaire.
- (b) Les facteurs relatifs au secteur d'activité et les autres facteurs externes pertinents affectant l'entité.
- (c) La manière dont la performance financière de l'entité est mesurée.
- (d) Le cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité et la façon dont l'entité s'y conforme.
- (e) Les opérations de l'entité et les autres événements ou situations pouvant donner lieu à la comptabilisation d'estimations comptables dans les états financiers ou à une mention dans les informations à fournir, ou entraîner des changements dans ces estimations.
- (f) Les accords ou relations qui peuvent entraîner des passifs non comptabilisés ou des engagements futurs.

La connaissance du modèle économique de l'entité aide l'auditeur à comprendre les objectifs et la stratégie de l'entité, ainsi que les risques qu'elle prend liés à l'activité et auxquels elle est exposée. La compréhension des risques liés à l'activité de l'entité aide l'auditeur à identifier les risques d'anomalies significatives, car la plupart des risques liés à l'activité finissent par avoir des conséquences financières et, donc, une incidence sur les états financiers. Lorsqu'il acquiert une compréhension du modèle économique de l'entité, l'auditeur peut prendre en compte la façon dont l'entité a recours à l'informatique.

Les facteurs relatifs au secteur d'activité comprennent les conditions sectorielles telles que le marché et la concurrence, les relations avec les fournisseurs et les clients et les développements technologiques. D'autres facteurs externes affectant l'entité que l'auditeur peut prendre en compte comprennent les risques liés au climat, le contexte économique général, les taux d'intérêts et les possibilités de financement, l'inflation ou la réévaluation monétaire.

Lors de l'examen des accords ou des relations qui peuvent donner lieu à des passifs non comptabilisés ou à des engagements futurs, l'auditeur peut envisager d'examiner les procès-verbaux des réunions et la correspondance avec l'avocat, ainsi que les comptes de frais juridiques.

Considérations propres aux entités du secteur public

Des entités exerçant leurs activités dans le secteur public peuvent créer et délivrer de la valeur de manière différente que les entités qui créent de la valeur pour leurs propriétaires bien qu'elles aient tout de même un « modèle économique » avec un objectif spécifique. Des exemples d'éléments que l'auditeur d'une entité du secteur public peut prendre en considération pour prendre connaissance du modèle économique incluent :

- *La connaissance des activités gouvernementales pertinentes et des programmes y afférents.*
- *Les objectifs et stratégies des programmes, y compris les questions relatives aux politiques publiques.*

Prise de connaissance du référentiel comptable applicable

6.3.5. L'auditeur doit prendre connaissance :

- (a) Du référentiel comptable applicable, y compris, pour les estimations comptables, des critères de comptabilisation et des bases d'évaluation à utiliser ainsi que les exigences y relatives en matière de présentation des informations à fournir, et leur application au regard de la nature et des spécificités de l'entité et de son environnement.
- (b) Des méthodes comptables de l'entité et, le cas échéant, des raisons des changements apportés.

- 6.3.6. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables de l'entité sont appropriées et cohérentes avec le référentiel comptable applicable.

Prise de connaissance du système de contrôle interne de l'entité

Dans les EPC, et en particulier dans les entités gérées par leur propriétaire dirigeant, la manière dont le système de contrôle interne de l'entité est conçu, mis en œuvre et suivi varie selon la taille et la complexité de l'entité. Lorsqu'il n'y a pas de processus formalisés ou de politiques ou de procédures documentées, l'auditeur doit tout de même comprendre comment la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise préviennent et détectent les fraudes et les erreurs, et faire preuve de jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue des procédures afin d'obtenir la connaissance requise.

Considérations propres aux entités du secteur public

Les auditeurs d'entités du secteur public ont souvent des responsabilités supplémentaires concernant le contrôle interne, par exemple celles d'établir un rapport sur le respect d'un code de bonnes pratiques prescrit ou sur le respect des budgets. Ils peuvent avoir également la responsabilité d'établir un rapport sur la conformité à la législation, à la réglementation ou aux instructions d'une autorité. Leur prise en compte du système de contrôle interne peut donc être plus étendue et plus détaillée.

Prise de connaissance de l'environnement de contrôle de l'entité

- 6.3.7. L'auditeur doit :

- (a) Prendre connaissance de l'environnement de contrôle pertinent à l'établissement des états financiers ;
- (b) Evaluer si l'environnement de contrôle fournit une base appropriée pour le système de contrôle interne de l'entité, compte tenu de la nature et de la complexité de l'entité."

La prise de connaissance de l'auditeur peut inclure :

- *Comment la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, supervisent l'entité, font preuve d'intégrité et de valeurs éthiques, par exemple, en communiquant aux membres du personnel sur les attentes en matière de pratiques commerciales et de comportement éthique ;*
- *La culture de l'entité, y compris si la direction soutient l'honnêteté et un comportement éthique ;*
- *L'attribution des pouvoirs et des responsabilités par l'entité ;*
- *La façon dont l'entité recrute, perfectionne et retient les personnes compétentes ;*
- *Le cas échéant, la façon dont les propriétaires-dirigeants participent activement à l'entreprise et la manière dont cela peut influencer les risques de contournement des contrôles par la direction en raison de l'absence de séparation des tâches.*

L'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le fonctionnement des autres composants du système de contrôle interne et les faiblesses peuvent affaiblir le reste du système de contrôle interne de l'entité. L'environnement de contrôle ne peut directement prévenir, ni détecter et corriger les anomalies. Il peut toutefois influencer sur l'efficacité des contrôles qui font partie des autres composants du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle comprend les fonctions de gouvernance et de gestion ainsi que les attitudes, la sensibilisation et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction concernant le système de contrôle interne de l'entité et son importance dans l'entité.

Étant donné que l'environnement de contrôle constitue l'assise sur laquelle repose le système de contrôle interne de l'entité, toute faiblesse peut avoir des effets diffus sur l'établissement des états financiers. Par conséquent, la connaissance et l'évaluation de l'environnement de contrôle par l'auditeur ont une incidence sur son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, et peuvent également avoir une incidence sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ainsi que sur les réponses de l'auditeur aux risques évalués.

Certains ou tous les aspects de l'environnement de contrôle peuvent ne pas s'appliquer à une EPC ou être moins formels. Par exemple, il se peut qu'une EPC n'ait pas de code de conduite écrit, mais qu'elle ait développé une culture qui met l'accent sur l'importance de l'intégrité et d'un comportement éthique par le biais de la communication orale et de l'exemple de la direction.

Certaines entités peuvent être sous l'influence dominante d'une seule personne qui peut détenir à elle seule un fort pouvoir discrétionnaire. Les actions et l'attitude de cette personne peuvent avoir un effet diffus sur la culture de l'entité, et, par conséquent, sur l'environnement de contrôle. Le contrôle exercé par un seul individu dans une EPC n'indique pas nécessairement une défaillance de la direction à exprimer et transmettre une attitude appropriée concernant le contrôle interne et le processus de reporting financier. Dans certaines entités, la nécessité d'obtenir l'autorisation de la direction peut compenser des contrôles autrement déficients et réduire le risque de fraude des membres du personnel. Cependant, le contrôle exercé par un seul individu peut représenter une faiblesse potentielle de contrôle car il offre une possibilité de contournement des contrôles par la direction.

Prise de connaissance du processus d'établissement des états financiers de l'entité

6.3.8. Pour les flux importants d'opérations, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, l'auditeur doit prendre connaissance du processus d'établissement des états financiers de l'entité, y compris :

- (a) Les enregistrements comptables et les autres pièces justificatives à l'appui des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir dans les états financiers ;
- (b) La façon dont les opérations sont initiées et comment les informations les concernant sont enregistrées, traitées, corrigées au besoin, reportées dans le grand livre et communiquées dans les états financiers ;
- (c) Comment les informations sur les événements et les circonstances, autres que les opérations, sont identifiées, traitées et fournies ;
- (d) Les ressources de l'entité, y compris l'environnement informatique, qui sont pertinentes au regard des paragraphes (a) à (c) ci-dessus.

Les questions que l'auditeur peut prendre en compte lorsqu'il prend connaissance du processus d'établissement des états financiers relatifs aux catégories importantes d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir de l'entité incluent la manière dont :

- *Les données ou informations relatives aux opérations, aux autres événements et conditions sont traitées ;*
- *L'intégrité des données ou des informations est préservée ;*
- *Et les processus, le personnel et les autres ressources sont mobilisés.*

La compréhension de l'auditeur peut être obtenue de diverses façons. Cela peut inclure :

- *Des demandes de renseignements auprès des membres du personnel concernés au sujet des*

procédures utilisées pour initier, enregistrer, traiter et rapporter les opérations ou sur le processus d'établissement des états financiers de l'entité ;

- *L'inspection des manuels décrivant les politiques ou des processus ou d'autres documents relatifs au processus d'établissement des états financiers de l'entité ;*
- *Une observation de l'application des politiques ou procédures par le personnel de l'entité ;*
- *Sélectionner les opérations et en faire le suivi tout au long du processus applicable à l'établissement des états financiers (c'est à dire, effectuer un test de cheminement).*

Les EPC ayant une participation directe de la direction n'ont pas nécessairement besoin de descriptions détaillées des procédures comptables, des enregistrements comptables sophistiqués ou de politiques écrites.

Outils et techniques automatisés

L'auditeur peut aussi avoir recours à des OTA soit pour accéder directement aux bases de données du système d'information de l'entité qui contiennent les documents comptables relatifs aux opérations, soit pour télécharger le contenu de ces bases de données. En appliquant aux informations ainsi obtenues des OTA, l'auditeur peut confirmer sa connaissance du flux des opérations dans le système d'information - de leur initiation dans les documents comptables jusqu'à leur enregistrement dans le grand livre - permettant de retracer les écritures comptables ou d'autres enregistrements électroniques, que ce soit pour une opération donnée ou pour l'ensemble des opérations (population entière). L'analyse de vastes ensembles d'opérations, voire d'ensembles complets, peut révéler des écarts par rapport aux procédures de traitement normales ou prévues, et ainsi permettre l'identification de risques d'anomalies significatives.

6.3.9. En ce qui concerne les estimations comptables et les informations à fournir les concernant pour des flux importants de transactions, de soldes de comptes ou d'informations à fournir, l'auditeur doit prendre connaissance de la manière dont la direction :

- (a) Identifie, choisit et applique les méthodes, les hypothèses et les données pertinentes qui sont appropriées dans le contexte du référentiel comptable applicable, y compris l'identification des hypothèses importantes ;
- (b) Comprend le degré d'incertitude attaché à l'évaluation et y répond, notamment par la manière dont elle choisit l'estimation ponctuelle et les informations les concernant à inclure dans les états financiers ;
- (c) Examine le dénouement des estimations comptables antérieures et donne suite aux constatations qui en découlent.

6.3.10. L'auditeur doit évaluer si le processus d'établissement des états financiers de l'entité, y compris pour les estimations comptables, contribue adéquatement à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable.

Prise de connaissance des services fournis par une société de services

6.3.11. Si l'entité fait appel aux prestations d'une société de services et que ces prestations sont pertinentes pour le processus d'établissement des états financiers de l'entité, la prise de connaissance de l'auditeur conformément au paragraphe 6.3.8 doit inclure :

- (a) La nature des prestations fournies par la société de services et l'importance de celles-ci pour l'entité, y compris leur incidence sur son contrôle interne ;

- (b) La nature et le caractère significatif des opérations traitées ou des comptes ou des systèmes d'élaboration de l'information financière concernés par les prestations fournies par la société de services ;
- (c) le degré d'interaction entre les opérations traitées par la société de services et celles de l'entité utilisatrice ;
- (d) Les conditions contractuelles pertinentes visant les prestations fournies par la société de services.

La connaissance qu'acquiert l'auditeur doit être suffisante pour fournir une base appropriée à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Les EPC peuvent avoir recours à des services externes pour tenir leur comptabilité, qui vont du traitement de certaines opérations (par exemple, le traitement de la paie et le paiement des charges sociales) et de la tenue de leur comptabilité jusqu'à l'établissement des états financiers. Le recours à une société de services pour l'établissement de ses états financiers ne décharge pas la direction de l'EPC et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leur responsabilité sur les états financiers.

Les services d'une société de services sont pertinents pour le processus de l'établissement des états financiers de l'entité lorsque ces services, ainsi que les contrôles qui s'y rattachent, font partie du processus décrit au paragraphe 6.3.8 ou ont une incidence sur celui-ci.

La connaissance qu'acquiert l'auditeur permet de le renseigner sur la nature et l'importance des services fournis par la société de services et sur leur impact sur le système de contrôle interne de l'entité utilisatrice, qui affectent la nature et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur concernant les services fournis par une société de services. L'importance des contrôles de la société de services pour ceux de l'entité dépend du degré d'interaction entre les opérations de la société de services et celles de l'entité. Par exemple, la société de services peut traiter et comptabiliser des opérations qui doivent encore être autorisées par l'entité, ou bien l'entité peut s'en remettre aux contrôles de la société de services.

La société de services peut avoir fait appel à un auditeur pour préparer un rapport sur la description et la conception de ses contrôles (un rapport de type 1), ou sur la description et la conception de ses contrôles et l'efficacité de leur fonctionnement (un rapport de type 2). Ces rapports peuvent fournir des informations à l'auditeur pour l'aider à prendre connaissance du système de contrôle interne de l'entité utilisatrice. Toutefois, la présente norme n'a pas été conçue pour l'utilisation par l'auditeur de tels rapports à titre d'éléments probants sur la conception, la mise en œuvre ou l'efficacité du fonctionnement des contrôles au sein de la société de services, et ne comprend donc pas d'exigences à cet égard.

Prise de connaissance des mesures de contrôle de l'entité

6.3.12. L'auditeur doit prendre connaissance des mesures de contrôle de l'entité en identifiant les contrôles qui répondent aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, comme indiqué ci-dessous. Pour chaque contrôle identifié aux points (a) à (e) ci-dessous, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures, qui vont au-delà des demandes d'informations, pour évaluer si la conception du contrôle est efficace et a été mis en œuvre :

- (a) Les contrôles qui répondent à des risques qualifiés comme étant des risques importants ;
- (b) Les contrôles relatifs aux écritures comptables, y compris les écritures utilisées pour comptabiliser des opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements ;
- (c) Les contrôles, le cas échéant, pour lesquels l'auditeur prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement en vue de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des tests de substance, y compris les contrôles visant à répondre aux risques pour lesquels les contrôles de substance ne peuvent fournir à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés ;

- (d) Les contrôles, le cas échéant, liés aux transactions et les accords importants conclus avec des parties liées, ainsi qu'aux transactions et arrangements importants qui se déroulent en dehors du cours normal des activités ;
- (e) Les contrôles, le cas échéant, aux points (a) à (d) de l'entité utilisatrice liés aux prestations fournies par une société de services, y compris ceux qui sont appliqués aux opérations traitées par la société de services.

La connaissance que l'auditeur doit acquérir des activités de contrôle de l'entité implique l'identification de contrôles spécifiques, en fonction de la situation de l'entité, l'évaluation de leur conception et la détermination de leur mise en œuvre. L'évaluation de la conception et de la mise en œuvre des contrôles consiste à évaluer si la conception du contrôle est efficace pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, ou pour permettre le fonctionnement d'autres contrôles, et à déterminer si le contrôle a été mis en œuvre.

Cela l'aide à comprendre la manière dont la direction répond à certains risques et fournit dès lors une base pour concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires adaptées à ces risques, même lorsque l'auditeur ne prévoit pas de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles identifiés.

Écritures comptables

Des contrôles afférents aux écritures comptables sont censés être identifiés lors de tous les audits, étant donné que le transfert des informations entre les systèmes de traitement des opérations et le grand livre se fait habituellement au moyen d'écritures comptables – courantes ou non, automatisées ou manuelles. Selon la nature de l'entité et la stratégie qu'a définie l'auditeur relatives aux procédures d'audit complémentaires, d'autres contrôles peuvent également être identifiés. Par exemple le système d'information de l'entité peut être simple et l'auditeur ne prévoit pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. En outre, l'auditeur peut n'avoir identifié aucun risque important ou aucun autre risque d'anomalies significatives pour lesquels il est nécessaire d'évaluer la conception des contrôles et à déterminer si ces contrôles ont été mis en œuvre. Lors de cet audit, l'auditeur peut déterminer qu'il n'y a pas d'autres contrôles identifiés que ceux de l'entité sur les écritures comptables.

Parties liées

Les contrôles dans les EPC sont susceptibles d'être moins formels et il est possible que ces dernières n'aient pas de processus documenté pour traiter les relations et les transactions avec les parties liées. Un propriétaire-dirigeant peut atténuer certains des risques engendrés par les transactions avec les parties liées, ou potentiellement les augmenter, en participant activement à tous les aspects principaux de ces transactions. Dans de telles entités, l'auditeur peut prendre connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et de tous les contrôles éventuels auxquels elles sont soumises, à partir de demandes d'informations auprès de la direction, associées à d'autres procédures, telles que l'observation des activités de surveillance et de revue exercées par la direction, et l'examen de la documentation disponible y afférente.

6.3.13. Pour les contrôles identifiés au paragraphe 6.3.12, l'auditeur doit :

- (a) Identifier les applications informatiques et les autres aspects de l'environnement informatique qui sont sujets aux risques provenant du recours à l'informatique et quels sont ces risques liés ;
- (b) Identifier les contrôles généraux sur le système informatique de l'entité qui répondent à ces risques identifiés ;
- (c) Et en effectuant des procédures qui vont au-delà des demandes d'informations, évaluer si les contrôles généraux des applications informatiques identifiés sont conçus efficacement et ont été mis

en œuvre.

La connaissance de l'auditeur relative au processus interne de préparation des états financiers (qui peut se faire au travers de tests de cheminement) inclut les aspects de l'environnement informatique pertinents au regard du flux des opérations et du traitement de l'information dans le système d'information de l'entité. En effet, l'utilisation par l'entité d'applications informatiques ou d'autres aspects de l'environnement informatique peut donner lieu à des risques provenant du recours à l'informatique (c'est-à-dire la possibilité que la conception ou le fonctionnement des contrôles du traitement de l'information soit inefficace ou les risques que l'intégrité des informations ne soit pas maintenue).

L'étendue de la connaissance qu'acquiert l'auditeur concernant les processus informatiques -notamment en ce qui concerne la mesure dans laquelle l'entité a mis en œuvre des contrôles généraux informatiques – variera selon la nature et les spécificités de l'entité, son environnement informatique, ainsi que la nature et l'étendue des contrôles identifiés par l'auditeur. Le nombre d'applications informatiques sujettes aux risques provenant du recours à l'informatique variera aussi en fonction de ces facteurs. Les contrôles généraux informatiques contribuent à assurer de manière permanente le bon fonctionnement de l'environnement informatique, notamment le maintien du fonctionnement efficace des contrôles du traitement de l'information et l'intégrité de celle-ci.

Faiblesses du système de contrôle interne de l'entité

6.3.14. L'auditeur doit déterminer si une ou plusieurs faiblesses ont été identifiées dans le système de contrôle interne de l'entité et, dans l'affirmative, si, individuellement ou ensemble, elles constituent des faiblesses significatives.

Lors de la prise de connaissance du système de contrôle interne de l'entité, l'auditeur peut déterminer que certaines des politiques ou procédures de l'entité ne sont pas appropriées à la nature et aux spécificités de l'entité. Cela peut donner à l'auditeur des indices qui l'assisteront à relever des faiblesses de contrôle interne. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs faiblesses de contrôle interne, il peut prendre en compte l'incidence de ces faiblesses sur les procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives et sur la conception des procédures d'audit complémentaires.

L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer si une faiblesse de contrôle interne constitue une faiblesse significative.

L'auditeur fait appel à son jugement professionnel pour déterminer si une faiblesse du contrôle interne est cruciale.

6.4. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

L'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Grâce à ces éléments probants, l'auditeur est en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers à un niveau de risque d'audit suffisamment faible.

6.4.1. L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs :

- (a) Au niveau des états financiers. Ce faisant, l'auditeur doit déterminer s'ils ont une incidence sur les risques au niveau de l'assertion et prendre en compte la nature et de l'étendue de leur effet diffus sur les états financiers ;
- (b) Au niveau des assertions pour les flux d'opérations, les soldes de compte et les informations à fournir.

Ce faisant, l'auditeur doit :

- (i) Déterminer les assertions pertinentes et les flux d'opérations importants, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes qui y sont associées ;
- (ii) Concernant les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés au niveau des assertions, évaluer le risque inhérent en évaluant la probabilité et l'ampleur de l'anomalie.

Risques au niveau des états financiers

Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers se réfèrent aux risques qui affectent de façon diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui peuvent potentiellement affecter plusieurs assertions. Les risques de cette nature ne sont pas nécessairement identifiables au niveau des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers (par exemple à cause du contournement du contrôle interne par la direction).

Risques au niveau des assertions

Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur se réfère aux assertions pour examiner les différents types d'anomalies susceptibles de se produire. L'annexe 5 présente les assertions qui peuvent être utilisées par l'auditeur pour examiner différents types d'anomalies au niveau des assertions.

Une assertion concernant un flux d'opérations, le solde d'un compte ou une information est une assertion pertinente lorsqu'elle comporte un risque identifié d'anomalie significative.

La question de savoir si une assertion est pertinente est déterminée avant la prise en considération des contrôles y afférents (c'est-à-dire, le risque inhérent) et est fondée sur l'examen par l'auditeur d'anomalies qui présentent une possibilité raisonnable qu'elles se produisent (c'est-à-dire, la probabilité) et qui soient significatives si elles devaient se produire (c'est-à-dire, l'ampleur). Les flux importants d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir sont ceux pour lesquels il existe une ou plusieurs assertions pertinentes. La détermination des assertions pertinentes et des flux importants d'opérations, de soldes de comptes et d'informations à fournir procure une base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

Évaluation du risque inhérent

L'évaluation du risque inhérent relative à un risque d'anomalies significatives au niveau des assertions consiste à juger où se situe le risque sur l'échelle de risque inhérent, sur une fourchette allant de « faible » à « élevé. »

Lors de son évaluation du risque inhérent, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer l'importance de la combinaison que forment la probabilité et l'ampleur d'une anomalie sur l'échelle du risque inhérent. Ce jugement peut dépendre de la nature, de la taille et de la complexité de l'entité, et tient compte de la probabilité et de l'ampleur évaluées de l'anomalie.

Pour déterminer la probabilité d'une anomalie, l'auditeur prend en compte la possibilité que cette anomalie se produise. Pour déterminer l'ampleur d'une anomalie potentielle, l'auditeur prend en compte ses aspects qualitatifs et quantitatifs (c'est-à-dire que les anomalies dans les assertions concernant des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir peuvent être jugées significatives en raison de leur nature, de leur taille ou des circonstances).

Lors de l'évaluation du risque inhérent, les facteurs liés à l'établissement des informations exigées par le référentiel comptable applicable qui influent sur la susceptibilité des assertions à comporter des anomalies peuvent inclure :

- *La complexité ;*

- *La subjectivité ;*
- *Le changement ;*
- *L'incertitude (pour les estimations comptables, il s'agit d'incertitude d'estimation) ;*
- *Ou la possibilité d'anomalies résultant de biais introduit par la direction ou à d'autres facteurs de risque de fraude dans la mesure où ils influencent le risque inhérent.*

La présence de ces facteurs peut donner lieu à un risque inhérent plus élevé et peut indiquer que la norme ISA pour les EPC n'est pas appropriée pour l'audit.

Lorsque les risques d'anomalies significatives concernent de manière plus diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qu'ils sont susceptibles d'affecter plusieurs assertions, les risques d'anomalies significatives sont identifiés au niveau des états financiers. Lorsqu'il évalue le risque au niveau de l'assertion, l'auditeur tient compte de la mesure dans laquelle les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ont une incidence sur l'évaluation des risques inhérents en ce qui concerne les risques d'anomalies significatives au niveau de l'assertion.

Pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, les résultats des discussions de l'équipe affectée à la mission et toutes demandes d'informations relatives à la fraude et à la continuité d'exploitation sont pertinentes.

Considérations propres aux entités du secteur public

Lorsqu'il exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives, l'auditeur d'une entité du secteur public peut tenir compte de la complexité des textes réglementaires et des directives, ainsi que des risques de non-respect de ces textes vis-à-vis des autorités.

- 6.4.2. Lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, l'auditeur doit évaluer quel type de produits, d'opérations ou d'assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques.

Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, l'auditeur peut déterminer si des corrélations inhabituelles ou inattendues ont été identifiées lors de la mise en œuvre de procédures analytiques, y compris celles qui ont trait à des comptes de produits.

La présomption selon laquelle il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits peut être réfutée. Par exemple, l'auditeur peut conclure, sur la base des éléments probants recueillis, qu'il n'y a pas de risque d'anomalie significative résultant de fraudes liée à la comptabilisation des produits dans le cas où il s'agit d'un seul type d'opération simple sur les produits, par exemple, les revenus locatifs provenant d'un seul bien mis en location.

- 6.4.3. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions liés à une estimation comptable et aux informations y afférentes, l'auditeur doit prendre en compte la mesure dans laquelle l'estimation comptable est soumise à une incertitude attachée à l'évaluation et de la mesure dans laquelle la complexité, la subjectivité ou d'autres facteurs de risque inhérent ont une incidence sur :
- (a) Le choix et l'application de la méthode, des hypothèses et des données pour l'estimation de l'estimation comptable ;
 - (b) Le choix de l'estimation ponctuelle de la direction et les informations y afférentes.

Risques importants

- 6.4.4. L'auditeur doit déterminer si l'un ou l'autre des risques évalués d'anomalies significatives constitue, selon

son jugement professionnel, un risque important.

L'identification des risques évalués d'anomalies significatives qui se situent près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent et qui, par conséquent, sont des risques importants relève du jugement professionnel, à moins qu'il ne s'agisse d'un type de risque pour lequel il est précisé qu'il doit être traité comme un risque important conformément aux exigences du paragraphe 6.4.6. « Être près de l'extrémité supérieure de l'échelle de risque inhérent » différera d'une entité à l'autre, et n'est pas nécessairement identique d'une période à l'autre pour une même entité. Elle peut dépendre de la nature et des spécificités de l'entité pour laquelle le risque est évalué

6.4.5. L'auditeur doit déterminer si les risques évalués associés aux relations et transactions avec les parties liées, ainsi que les risques évalués liés aux estimations comptables, sont significatifs.

6.4.6. L'auditeur doit traiter les éléments suivants comme des risques importants :

- (a) Le risque d'anomalies significatives relatif au contournement des contrôles par la direction ;
- (b) Tout autre risque d'anomalie significative résultant de fraudes, y compris les risques que l'auditeur a identifiés conformément au paragraphe 6.4.2 ;
- (c) Ou les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité.

Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, ils constituent un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes et donc un risque important.

Évaluation du risque lié au contrôle

6.4.7. L'auditeur évalue le risque lié au contrôle interne :

- (a) Si l'auditeur a déterminé que les contrôles de substance ne peuvent fournir à eux seuls des éléments probants suffisants et appropriés pour l'un ou l'autre des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- (b) Ou si l'auditeur prévoit par ailleurs de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles.

Dans le cas contraire, l'évaluation du risque d'anomalies significatives est identique à celle du risque inhérent.

Le fait que l'auditeur prévoie de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles dépend de ses attentes quant au fonctionnement efficace de ces contrôles et lui fournit une base pour évaluer le risque lié au contrôle interne.

Les attentes initiales de l'auditeur quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont fondées sur son évaluation de la conception des contrôles identifiés aux paragraphes 6.3.12 et 6.3.13(b) et sa vérification de la mise en œuvre. Une fois que l'auditeur aura testé l'efficacité du fonctionnement des contrôles conformément à la Partie 7, il sera en mesure de confirmer ces attentes initiales à l'égard de l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Si contrairement aux attentes, les contrôles ne fonctionnent pas efficacement, il faudra que l'auditeur révise son évaluation du risque liés au contrôle.

L'auditeur peut s'y prendre de différentes façons pour évaluer le risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodologies d'audit qu'il privilégie, et pour décrire cette évaluation. Le résultat de l'évaluation du risque lié au contrôle interne peut être exprimé à l'aide de catégories qualitatives (par exemple, risque lié au contrôle maximal, modéré, minimal) ou en fonction des attentes de l'auditeur en

ce qui concerne l'efficacité avec laquelle les contrôles répondent au risque identifié, c'est-à-dire de son intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. Par exemple, si l'évaluation du risque lié au contrôle est fixée au maximum, l'auditeur n'envisagera pas de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles. A contrario, si l'évaluation du risque lié au contrôle est fixée à un niveau inférieur au maximum, l'auditeur peut envisager de le faire.

Lorsque des opérations courantes font l'objet d'un traitement hautement automatisé nécessitant peu ou pas d'intervention manuelle, il peut ne pas être possible de mettre en œuvre uniquement des contrôles de substance à l'égard du risque. Ceci peut être le cas dans des circonstances où une masse importante d'informations de l'entité est initiée, enregistrée, traitée et présentée uniquement sous forme électronique. Dans de tels cas :

- Le caractère suffisant et approprié des éléments probants dépend généralement de l'efficacité des contrôles portant sur leur exactitude et leur exhaustivité.*
- Le risque qu'une information soit générée ou modifiée de manière inappropriée sans que cela soit détecté peut être plus élevé lorsque les contrôles pertinents ne fonctionnent pas efficacement.*

Évaluation des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives et révision de l'évaluation des risques

- 6.4.8. L'auditeur doit évaluer si les éléments probants recueillis au moyen des procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives fournissent une base appropriée pour leur identification et évaluation. Dans la négative, il doit mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base. Lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit prendre en compte de tous les éléments probants recueillis au moyen des procédures d'évaluation des risques d'anomalies significatives, que ces éléments corroborent ou contredisent les affirmations de la direction.
- 6.4.9. L'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut changer au cours de l'audit à mesure que des éléments probants supplémentaires sont obtenus. Dans les cas où l'auditeur obtient des éléments probants en effectuant des procédures d'audit complémentaires, ou si de nouvelles informations sont recueillies, dont l'une ou l'autre n'est pas cohérente avec les éléments probants sur lesquels il a initialement fondé son évaluation, l'auditeur doit réviser son évaluation et modifier les procédures d'audit prévues en conséquence.
- 6.4.10. Tout au long de l'audit, l'auditeur doit rester attentif aux éléments probants indiquant des événements ou des conditions qui sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation sont identifiés après que l'évaluation des risques par l'auditeur a été effectuée, une révision de l'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être nécessaire.

6.5. Évaluation de la pertinence de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC

- 6.5.1. Sur la base des procédures mises en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, l'associé responsable de la mission doit évaluer si la norme ISA pour les EPC continue d'être appropriée compte tenu de la nature et des spécificités de l'entité auditée.

La décision initiale de l'auditeur d'utiliser la norme ISA pour les EPC peut changer à mesure que de nouvelles informations ou des éléments probants supplémentaires sont obtenus lors de la mise en œuvre de procédures d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Dans les cas où des éléments probants ou de nouvelles informations sont obtenus, et qui ne seraient pas cohérents avec la

décision initiale de l'auditeur d'utiliser la norme ISA pour les EPC, l'auditeur peut devoir modifier sa décision de l'utiliser et passer à l'utilisation des normes ISA, ou d'autres normes applicables le cas échéant.

6.6. Exigences spécifiques en matière de communication

- 6.6.1. L'auditeur doit communiquer à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les risques importants qu'il a identifiés.

6.7. Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les sujets spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrits ci-dessous.

La forme et l'étendue de la documentation permettant d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives peuvent être simples et relativement succinctes, et dépendent de :

- *La nature, la taille et la complexité de l'entité et de son système de contrôle interne ;*
- *L'information disponible auprès de l'entité ;*
- *La méthodologie et la technologie employées au cours de l'audit.*

Il n'est pas nécessaire de consigner tous les aspects de la connaissance acquise par l'auditeur et des questions qui s'y rattachent, mais plutôt d'appliquer les principes énoncés à la Partie 2.4 et les points mentionnés ci-dessous.

- 6.7.1. L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit :

- (a) Les éléments clés de la connaissance qu'il a acquise concernant chacun des aspects de l'entité et de son environnement, le référentiel comptable applicable, le système de contrôle interne de l'entité et les procédures mises en œuvre pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives ;
- (b) Le nom des parties liées identifiées (y compris les changements par rapport à la période précédente) et la nature des relations avec des parties liées ;
- (c) Les risques d'anomalies significatives qu'il a identifiés et évalués au niveau des états financiers et au niveau des assertions, y compris les risques importants et les risques pour lesquels les contrôles de substance ne peuvent fournir à eux seuls, des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que le raisonnement qui sous-tend les jugements importants portés ;
- (d) Le cas échéant, les raisons de la conclusion selon laquelle il n'existe pas de risque d'anomalies significatives résultant de fraudes liées à la reconnaissance des revenus ;
- (e) Les contrôles définis aux paragraphes 6.3.12 et 6.3.13 et l'évaluation de l'efficacité du contrôle et la détermination de la mise en œuvre du contrôle ;
- (f) Et en ce qui concerne les estimations comptables, les éléments clés de leur compréhension qu'il a acquis, y compris les contrôles appropriés, le lien entre les risques évalués d'anomalies significatives et les procédures d'audit complémentaires, ainsi que les indices d'un parti pris possible de la direction et la manière dont ceux-ci ont été traités.

- 6.7.2. L'auditeur doit consigner les éléments justifiant son appréciation selon laquelle la norme ISA pour les EPC demeure adaptée à la nature et aux spécificités de l'entité auditée.

7. Réponses aux risques évalués d'anomalies significatives

Contenu de la présente Partie

La Partie 7 présente :

- La conception et la mise en œuvre de l'approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ;
- La conception et la mise en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions (c'est-à-dire, conception et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Les procédures d'audit complémentaires comprennent des contrôles de substance (vérifications de détail et procédures analytiques de substance) et des tests de procédures (le cas échéant), et sont développées dans la présente Partie ;
- Les procédures relatives à des sujets spécifiques en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives.

Champ d'application de la présente Partie

La présente Partie énonce les exigences spécifiques relatives à l'obtention d'éléments probants en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives. La Partie 2 présente également les exigences générales relatives aux éléments probants. Pour se conformer aux diligences de la présente Partie, l'auditeur peut juger utile de se référer aux éléments pertinents suivants :

- La fraude — voir la Partie 1.5.
- Les textes législatifs et réglementaires — voir la Partie 1.6.
- Les parties liées — voir la Partie 1.7.
- Les informations à utiliser comme éléments probants — voir la Partie 2.3.

7.1. Objectifs

7.1.1 Les objectifs de l'auditeur consistent à :

- (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en concevant et en mettant en œuvre des réponses à ces risques ;
- (b) Répondre de manière appropriée aux risques d'anomalies significatives provenant de fraudes identifiées ou suspectées ;
- (c) Recueillir des éléments probants appropriés concernant l'application par la direction de l'hypothèse de continuité d'exploitation et les informations à fournir y afférentes ;
- (d) Et apporter une réponse appropriée aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

7.2. Procédures d'audit en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre une approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

L'approche générale de l'auditeur pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers, telle que, par exemple, l'apport de modifications générales à la nature, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit, ou des ajustements aux ressources affectées ou au

recours à des experts, sont fondées sur les risques qui se rapportent de manière diffuse à l'ensemble des états financiers. Il peut s'agir, par exemple, de risques découlant de facteurs sectoriels, réglementaires et d'autres facteurs externes, ou de questions liées de manière générale au référentiel comptable ou aux politiques comptables de l'entité.

En particulier, l'approche générale de l'auditeur est également influencée par la connaissance qu'il a acquise de l'environnement de contrôle. Ce dernier fournit une base globale pour le fonctionnement des autres aspects du système de contrôle interne de l'entité. Bien que l'environnement de contrôle ne prévienne pas, ne détecte et ne corrige pas directement les anomalies, il peut influencer sur l'efficacité d'autres contrôles du système de contrôle interne. Par conséquent, un environnement de contrôle efficace peut permettre à l'auditeur d'avoir une plus grande confiance dans le contrôle interne et la fiabilité des éléments probants préparés au sein de l'entité.

Toutefois, les faiblesses identifiées dans l'environnement de contrôle lors de la prise de connaissance du système de contrôle interne de l'entité ont l'effet inverse et peuvent nécessiter plus d'éléments probants lors des contrôles de substance. Un environnement de contrôle faible a également une incidence sur les travaux qui peuvent être réalisés à une date intermédiaire.

7.2.2. Afin de définir son approche générale pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit :

- (a) Evaluer si le choix et l'application par l'entité de méthodes comptables, en particulier celles concernant des évaluations subjectives, peuvent constituer un indice d'une présentation d'informations mensongères résultant de la volonté de la direction de manipuler les résultats ;
- (b) Inclure un élément d'imprévisibilité lors du choix de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit.

Un élément d'imprévisibilité peut être introduit :

- *En effectuant des contrôles de substance sur des soldes de comptes sélectionnés et des assertions qui n'ont pas été testés par ailleurs en raison de leur faible importance ou du faible niveau de risque ;*
- *En modifiant le calendrier des procédures d'audit par rapport à ce qui était prévu ;*
- *En utilisant différentes méthodes de sondages ; ou*
- *En effectuant des procédures d'audit dans des sites différents ou dans des sites non prévus à l'origine.*

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

7.2.3. Lorsqu'il détermine l'approche générale visant à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes au niveau des états financiers, l'auditeur doit affecter et superviser le personnel en tenant compte des connaissances, de l'expertise et des aptitudes des collaborateurs à qui des tâches importantes sont confiées, et de son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes dans le cadre de la mission.

7.3. Procédures d'audit destinées à répondre aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau de l'assertion

- 7.3.1. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction des risques évalués au niveau de l'assertion, qu'ils proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et y répondent.

Les procédures d'audit complémentaires comprennent des tests de procédures et des contrôles de substance. L'auditeur peut choisir d'effectuer des tests de procédures ou ceux-ci peuvent être exigés dans des circonstances spécifiques (voir le paragraphe 7.3.2.(d)). Les contrôles de substance comprennent les vérifications de détail et les procédures analytiques de substance.

Les procédures d'audit complémentaires tiennent compte du risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions et établissent un lien clair entre les procédures complémentaires de l'auditeur et l'évaluation des risques. Si les risques évalués d'anomalies significatives sont dus à des risques de fraude au niveau des assertions, il peut être nécessaire de modifier la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit afin d'obtenir des éléments probants plus pertinents et plus fiables ou pour obtenir des informations supplémentaires les corroborant.

L'auditeur n'est pas tenu de concevoir ni de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un risque d'anomalies significatives évalué qui se situe à un niveau suffisamment faible. Toutefois, indépendamment de l'approche suivie et de son évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur conçoit et réalise des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont significatifs, conformément au paragraphe 7.3.14. pour chaque flux important de transactions, solde de compte important et d'informations à fournir importantes.

- 7.3.2. Lors de la conception des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur doit :

- (a) Prendre en compte les raisons qui l'ont conduit à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, pour chaque flux d'opérations important, solde de comptes important et information fournie importante dans les états financiers, y compris :
 - (i) La probabilité et l'ampleur des anomalies dues aux caractéristiques spécifiques du flux d'opérations important, du solde de comptes important ou de l'information fournie importante dans les états financiers (c'est-à-dire le risque inhérent) ;
 - (ii) Le fait de savoir si l'évaluation des risques prend en compte les contrôles visant à répondre au risque d'anomalies significatives (c'est-à-dire le risque lié au contrôle interne), requérant de l'auditeur de recueillir des éléments probants pour déterminer si les contrôles fonctionnent efficacement (c'est-à-dire s'il prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance) ;
- (b) Recueillir des éléments probants d'autant plus concluants, que son évaluation des risques est élevée ;
- (c) Lors de la conception et de la réalisation des tests de procédures, plus l'auditeur s'appuie sur l'efficacité d'un contrôle en place, plus il doit recueillir d'éléments probants concluants ;
- (d) Si l'auditeur a l'intention de tester l'efficacité de fonctionnement des contrôles ou lorsque les contrôles de substance ne peuvent à eux seuls fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau de l'assertion, concevoir et mettre en œuvre des tests de procédures, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité de ces contrôles.

Dans certains audits, il se peut que les contrôles pouvant être identifiés par l'auditeur soient peu nombreux ou que l'entité n'ait conservé qu'une documentation limitée sur leur matérialisation ou leur fonctionnement. Dans de tels cas, il peut être plus efficace pour l'auditeur de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires principalement axées sur des contrôles de substance.

Lorsqu'il obtient des éléments probants plus concluants en raison d'une évaluation des risques à un niveau plus élevé, l'auditeur peut augmenter la quantité d'éléments probants ou obtenir des éléments probants plus pertinents ou plus fiables, par exemple en privilégiant l'obtention d'éléments auprès de tiers, ou l'obtention d'éléments corroboratifs auprès de plusieurs sources indépendantes.

Considérations propres aux entités du secteur public

Dans le cas d'audits d'entités du secteur public, le mandat d'audit et les éventuelles autres exigences particulières en matière d'audit peuvent affecter la détermination par l'auditeur de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

- 7.3.3. Lors de la conception de tests de procédures et des vérifications de détails, l'auditeur doit déterminer quels modes de sélection d'éléments à des fins de tests seront efficaces pour atteindre l'objectif visé par la procédure d'audit considérée.

Lorsqu'il sélectionne les éléments à tester, l'auditeur est tenu, en vertu du paragraphe 2.3.1, d'apprécier la pertinence et la fiabilité des informations qui seront utilisées comme éléments probants ; l'efficacité (suffisance) est un autre aspect important à prendre en considération lors de la sélection des éléments en vue de tests. Les moyens dont dispose l'auditeur pour sélectionner les éléments sont la sélection de tous les éléments (examen à 100 %), la sélection d'éléments spécifiques et les sondages.

Tests de procédures

- 7.3.4. Lors de la conception et de la mise en œuvre des tests de procédures, l'auditeur doit mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, en association avec des demandes d'informations, pour recueillir des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles, comprenant :
- (a) La façon dont les contrôles ont été effectués aux moments opportuns durant la période auditée ;
 - (b) La cohérence avec laquelle ils ont été appliqués ;
 - (c) Par qui ou par quels moyens ils ont été effectués.
- 7.3.5. L'auditeur doit déterminer si les contrôles faisant l'objet de vérifications dépendent d'autres contrôles (contrôles indirects) et, si tel est le cas, s'il est nécessaire de recueillir des éléments probants démontrant que le fonctionnement de ces contrôles indirects est efficace.
- 7.3.6. L'auditeur doit effectuer des tests de procédures sur les contrôles existants à un moment particulier, ou sur toute la période pour laquelle il a l'intention de s'appuyer sur ces contrôles, afin de disposer d'une base appropriée pour justifier son intention de s'appuyer sur les contrôles.
- 7.3.7. Si l'auditeur recueille des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles durant une période intermédiaire, il doit recueillir des éléments probants concernant les changements importants intervenus dans ces contrôles postérieurement à la période intermédiaire et déterminer les éléments probants supplémentaires à recueillir pour la période restante.

- 7.3.8. Si l'auditeur a l'intention d'utiliser des éléments probants portant sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles recueillis au cours des périodes précédentes, l'auditeur doit :
- (a) Prendre en compte :
 - (i) L'efficacité du système de contrôle interne ;
 - (ii) Les risques résultant des caractéristiques du contrôle (par exemple, manuel ou automatisé) ;
 - (iii) L'efficacité des contrôles généraux sur les systèmes informatiques ;
 - (iv) L'efficacité du contrôle et sa mise en œuvre par l'entité ;
 - (v) La question de savoir si l'absence de modification d'un contrôle particulier crée un risque du fait d'un changement de circonstances ;
 - (vi) Le risque d'anomalies significatives et l'étendue de la confiance placée dans ce contrôle ;
 - (b) Etablir que ces éléments probants demeurent pertinents en recueillant des éléments probants montrant si des changements importants sont intervenus dans ces contrôles depuis le dernier audit. S'il y a eu des changements importants, l'auditeur doit tester les contrôles dans le cadre de l'audit de la période, sinon au moins une fois tous les trois audits.
- 7.3.9. Si l'auditeur prévoit de s'appuyer sur des contrôles dans un domaine qu'il a estimé être un risque important, il doit tester ces contrôles au cours de l'audit de la période en cours.
- 7.3.10. Lors de son évaluation de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer, l'auditeur doit évaluer si les anomalies détectées lors de contrôles de substance révèlent que ceux-ci n'ont pas fonctionné efficacement. Toutefois, l'absence d'anomalies révélée par des contrôles de substance ne constitue pas un élément probant quant à l'efficacité des contrôles relatifs à l'assertion soumise à vérification.
- 7.3.11. Si des déviations sont constatées dans les contrôles sur lesquels l'auditeur prévoit de s'appuyer, il doit procéder à des investigations spécifiques afin d'en comprendre les causes et conséquences potentielles, et doit déterminer :
- (a) Si les tests de procédures fournissent une base appropriée pour s'appuyer sur ces contrôles ;
 - (b) Si des tests de procédures supplémentaires sont nécessaires ;
 - (c) Ou s'il est nécessaire de répondre aux risques d'anomalies significatives par la mise en œuvre de contrôles de substance.

Contrôles de substance

- 7.3.12. Les contrôles de substance de l'auditeur doivent inclure des contrôles de substance répondant spécifiquement aux risques importants. Lorsque la démarche d'audit concernant un risque important consiste uniquement en des contrôles de substance, ceux-ci doivent inclure également des vérifications de détail.
- 7.3.13. Les contrôles de substance auxquels procède l'auditeur doivent inclure les procédures d'audit suivantes relatives au processus de clôture des comptes :
- (a) Pointage ou rapprochement des données communiquées dans les états financiers, y compris des informations fournies dans ceux-ci, avec la comptabilité sous-jacente que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires ; et
 - (b) Examen des écritures comptables significatives et des autres écritures d'ajustement enregistrées durant la phase d'établissement des états financiers.
- 7.3.14. Indépendamment des risques évalués, des contrôles de substance doivent être mis en œuvre pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie dans les états financiers qui sont significatifs.

Le paragraphe 7.3.1 requiert de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre d'autres procédures d'audit dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fondés sur les risques évalués d'anomalies significatives au niveau de l'assertion, et qui y répondent. Pour cette raison, des contrôles de substance peuvent avoir déjà été effectués pour des flux importants d'opérations, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

Il n'est pas obligatoire de tester toutes les assertions relatives à un flux d'opérations significative, à un solde de compte significatif ou à une information à fournir significative. Lors de la conception des contrôles de substance à mettre en œuvre, la prise en compte des assertions pour lesquelles il y a une possibilité raisonnable qu'une anomalie, si elle venait à se produire, soit significative, peut aider l'auditeur à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue qui conviennent pour les procédures à mettre en œuvre.

7.3.15. Si l'auditeur a mis en œuvre des contrôles de substance à une date intermédiaire, il doit couvrir la période restante en mettant en œuvre :

- (a) Des contrôles de substance, associés à des tests de procédures sur la période restant à couvrir ;
- (b) Ou uniquement, s'il les juge suffisants, des contrôles de substance complémentaires, lui fournissant une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'audit de la date intermédiaire à la fin de la période.

Procédures analytiques de substance

7.3.16. Si l'auditeur utilise des procédures analytiques de substance pour recueillir des éléments probants, l'auditeur doit :

- (a) Etablir la pertinence du recours à des procédures analytiques de substance pour l'objectif du test et les assertions déterminées ;
- (b) Evaluer la fiabilité des données sur lesquelles sont fondées ses attentes par rapport à des montants enregistrés ou à des ratios, en tenant compte de leur source, de leur degré de comparabilité, de la nature et de la pertinence des informations disponibles ainsi que des contrôles ayant encadré leur préparation ;
- (c) Déterminer des montants ou des ratios attendus et apprécier si ceux-ci ont un niveau de précision suffisant pour permettre d'identifier une anomalie significative ;
- (d) Fixer l'écart jugé acceptable entre les montants enregistrés et les valeurs attendues sans qu'une investigation complémentaire ne soit requise ;
- (e) Procéder à des investigations des variations ou des corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui s'écartent de manière significative des valeurs attendues en demandant des informations à la direction et en recueillant des éléments probants appropriés pour corroborer les réponses obtenues, et en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances.

Les procédures analytiques de substance sont généralement plus adaptées à des volumes importants de transactions qui tendent à être prévisibles dans le temps. La réalisation des procédures analytiques planifiées est fondée sur l'attente que des corrélations existent entre les données et se perpétuent dans le temps en l'absence de conditions connues démontrant le contraire. Toutefois, le caractère adapté d'une procédure analytique particulière dépendra de l'appréciation par l'auditeur de son efficacité à détecter une anomalie qui, prise isolément ou ensemble avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

La détermination par l'auditeur du montant de l'écart avec les valeurs attendues qui peut être accepté sans procéder à des investigations complémentaires est influencée par le caractère significatif et la

compatibilité avec le niveau d'assurance désiré, en tenant compte du fait qu'une anomalie, prise individuellement ou en cumulé avec d'autres, pourrait conduire à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. Dès lors que le risque évalué augmente, le montant de l'écart considéré comme acceptable sans procéder à des investigations diminue, afin d'atteindre le degré désiré d'éléments probants.

Outils et techniques automatisés

Les procédures analytiques peuvent être effectuées à l'aide d'outils ou de techniques, qui peuvent également être automatisés. L'évolution de la technologie, conjuguée à l'augmentation du nombre et de la variété des sources de données, peut créer davantage d'occasions pour l'auditeur d'utiliser des OTA dans la mise en œuvre de procédures analytiques de substance.

Il existe d'innombrables sources d'information à la disposition de l'auditeur (réseaux sociaux, sources d'information en libre accès, etc.), et certaines sont plus fiables que d'autres. L'utilisation des OTA pour effectuer des procédures analytiques de substance permet à l'auditeur d'intégrer des informations provenant d'un plus grand nombre de sources, tant internes qu'externes à l'entité, ainsi que d'utiliser des volumes de données beaucoup plus importants dans les analyses. Néanmoins, la responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne la fiabilité des données utilisées dans les procédures analytiques de substance reste la même.

Sondages en audit

7.3.17. Si l'auditeur a recours aux sondages pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives pour sélectionner les d'éléments à tester, l'auditeur doit :

- (a) Prendre en compte les objectifs de la procédure d'audit et les attributs de la population dont sera extrait l'échantillon ;
- (b) Déterminer un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible ;
- (c) Sélectionner les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés ;
- (d) Soumettre chaque élément sélectionné à des procédures d'audit adaptées à l'objectif recherché. Lorsqu'un élément sélectionné ne permet pas l'application de la procédure d'audit, l'auditeur doit réaliser celle-ci sur un élément de remplacement. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de réaliser les procédures d'audit prévues sur un élément sélectionné, ou des procédures alternatives adaptées, il doit traiter l'élément en question en tant que déviation par rapport au contrôle prescrit dans le cas de tests de procédures, ou en tant qu'anomalie dans le cas de vérifications de détail ;
- (e) Procéder à des investigations sur la nature et de la cause des déviations et des anomalies relevées, et évaluer leur incidence possible sur l'objectif recherché par la procédure d'audit et sur les autres domaines de l'audit.

Conception de l'échantillon

Lors de la conception d'un sondage en audit, l'auditeur peut tenir compte des éléments suivants :

- *L'objectif spécifique qu'il souhaite atteindre ainsi que la combinaison de procédures d'audit qui est la mieux à même d'atteindre cet objectif, les éléments à sélectionner pour atteindre l'objectif et l'assertion traitée.*

- *La nature des éléments probants recherchés et les déviations ou anomalies possibles ou d'autres caractéristiques propres à ces éléments probants l'assisteront dans la définition de ce qui constitue une déviation ou une anomalie et dans le choix de la population à retenir pour le sondage.*

Les considérations de l'auditeur concernant les caractéristiques d'une population peuvent inclure :

- *Si la population d'éléments à tester est appropriée pour atteindre les objectifs du test. Le sondage ne permettra pas d'identifier ou de tester des éléments qui ne sont pas déjà inclus dans la population. Par exemple, un échantillon de soldes de comptes débiteurs peut être utilisé pour vérifier l'existence de comptes débiteurs, mais une telle population ne serait pas appropriée pour vérifier l'exhaustivité des comptes débiteurs.*
- *La taille de la population. Dans certains cas, il n'est pas possible de tirer une conclusion statistique si la population à tester est trop petite pour être sondée.*

Le sondage en audit peut être appliqué à l'aide d'approches de sondage non statistiques ou statistiques. Des conclusions statistiques peuvent être tirées d'échantillons statistiques. Les échantillons non statistiques peuvent être utilisés en combinaison avec d'autres procédures d'audit qui portent sur la même assertion.

Taille de l'échantillon

Le niveau de risque d'échantillonnage que l'auditeur est disposé à accepter affecte la taille requise de l'échantillon. Plus le risque que l'auditeur est disposé à accepter est faible, plus la taille de l'échantillon sera grande. L'annexe 6 donne des exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon pour les tests de procédures et les vérifications de détail.

Sélection des éléments à tester

Dans une approche statistique, les éléments retenus pour le sondage sont sélectionnés de manière à ce que chacune des unités d'échantillonnage ait une chance préalablement connue d'être sélectionnée. Dans une approche non statistique, la sélection des éléments pour le sondage relève du jugement de l'auditeur. Il est important que l'auditeur sélectionne un échantillon représentatif et non biaisé en choisissant dans l'échantillon des éléments présentant des attributs typiques de la population considérée.

Les principales méthodes de sélection d'échantillons sont la sélection sur la base de nombres aléatoires, la sélection systématique et la sélection au hasard.

- 7.3.18. Dans des situations extrêmement rares où l'auditeur considère qu'une anomalie ou une déviation relevée par un sondage constitue une erreur ponctuelle, il doit obtenir un niveau élevé de certitude que cette anomalie ou cette déviation n'est pas représentative de la population. Il doit acquérir ce niveau de certitude en mettant en œuvre des procédures d'audit supplémentaires de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés démontrant que l'anomalie ou la déviation n'affecte pas le reste de la population.
- 7.3.19. Dans le cas des vérifications de détails, l'auditeur doit extrapoler les anomalies relevées dans l'échantillon à l'ensemble de la population.

Une anomalie dont il a été établi qu'elle constituait une erreur ponctuelle ne doit pas nécessairement être extrapolée sur le reste de la population.

7.3.20. L'auditeur doit évaluer :

- (a) Les résultats du sondage ; et
- (b) Si l'utilisation des sondages a fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population ayant fait l'objet du test.

Pour les tests de procédures, un taux de déviation élevé inattendu peut conduire à accroître le risque évalué d'anomalies significatives, à moins que des éléments probants supplémentaires étayant l'évaluation initiale ne soient recueillis. Pour des vérifications de détail, un nombre élevé inattendu d'anomalies dans un sondage peut conduire l'auditeur à considérer qu'un flux d'opérations ou qu'un solde de compte comporte une anomalie significative en l'absence d'éléments probants complémentaires indiquant le contraire. De plus, dans le cas de vérification de détails, l'anomalie projetée et l'anomalie ponctuelle, le cas échéant, constituent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans la population.

Lorsque l'auditeur conclut que le sondage n'a pas fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur la population testée, il peut :

- *Demander à la direction de procéder à des investigations sur les anomalies qui ont été décelées et sur la possibilité d'anomalies complémentaires et de procéder aux ajustements nécessaires ;*
- *Ou adapter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont à mettre en œuvre pour atteindre l'assurance requise. Par exemple, dans le cas de tests de procédures, l'auditeur pourrait élargir la taille de l'échantillon, tester un contrôle alternatif ou encore modifier les contrôles de substance concernés.*

Confirmations externes

7.3.21. L'auditeur doit apprécier si des procédures de confirmation externe sont à réaliser en tant que contrôles de substance.

Les procédures de confirmation externe sont souvent pertinentes pour vérifier des assertions associées à des soldes de comptes et les éléments les composant, mais n'ont pas à être restreints à ces seuls éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander des confirmations externes portant sur les termes d'accords, de contrats ou de transactions que l'entité a conclus avec des tiers. Les procédures de confirmation externes peuvent aussi être mises en œuvre pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions.

7.3.22. Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externes, l'auditeur doit :

- (a) Déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander et sélectionner les tiers appropriés ;
- (b) Concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ;
- (c) Procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant.

7.3.23. Si la direction refuse de permettre à l'auditeur d'adresser une demande de confirmation, celui-ci doit :

- (a) Demander à la direction les motifs de son refus et rechercher des éléments probants quant à la validité et au caractère raisonnable de ces motifs ;
- (b) Evaluer les incidences du refus de la direction sur son évaluation des risques d'anomalies significatives concernés, y compris du risque de fraude, et sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit ;

- (c) Mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives destinées à recueillir des éléments probants pertinents et fiables.

- 7.3.24. Si l'auditeur conclut que le refus de la direction de lui permettre d'adresser une demande de confirmation ne présente pas un caractère raisonnable, ou si l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants pertinents et fiables à partir de procédures d'audit alternatives, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'auditeur doit également en examiner les incidences sur l'audit et sur son opinion d'audit¹⁴.
- 7.3.25. Si l'auditeur identifie des facteurs qui suscitent des doutes quant à la fiabilité de la réponse à une demande de confirmation, il doit recueillir des éléments probants supplémentaires pour dissiper ces doutes. S'il détermine qu'une réponse à une demande de confirmation n'est pas fiable, l'auditeur doit en évaluer les implications sur l'évaluation des risques pertinents d'anomalies significatives, y compris le risque de fraude, ainsi que sur la nature, le calendrier et l'étendue des autres procédures d'audit.
- 7.3.26. Pour chaque absence de réponse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants pertinents et fiables.
- 7.3.27. L'auditeur doit procéder à une investigation des divergences afin de déterminer si elles sont, ou non, l'indication d'anomalies.
- 7.3.28. L'auditeur doit apprécier si les résultats des procédures de confirmation externe, le cas échéant, fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires.

7.4. Domaines d'intervention spécifiques

Continuité d'exploitation

Les obligations de l'auditeur consistent à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et à tirer des conclusions :

- *Sur le caractère approprié du principe de continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers ;*
- *Quant à l'existence d'une incertitude significative sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, à partir des éléments probants recueillis.*

Ces obligations existent même si le référentiel comptable utilisé pour l'établissement des états financiers ne prévoit pas explicitement que la direction procède à une évaluation précise de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- 7.4.1. L'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.¹⁵

Conformément aux exigences de la présente Partie, l'auditeur doit apprécier l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Dans nombre de situations, la direction d'une EPC peut ne pas avoir fait d'évaluation détaillée de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, mais, en contrepartie, peut s'appuyer sur une connaissance approfondie de l'activité et des perspectives anticipées. Dans de tels cas, il peut être approprié de s'enquérir auprès de la direction du financement de l'entité à moyen et long terme, sous réserve que les assertions de la direction puissent être corroborées par des éléments les justifiant et ne soient pas incohérentes avec la connaissance que

¹⁴ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.14.

¹⁵ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.17.

l'auditeur a de l'entité. Par conséquent, l'évaluation de l'hypothèse comptable de continuité d'exploitation par l'auditeur, par exemple, peut être satisfaite par des entretiens, des investigations ou par la revue de la documentation venant en support de cette assertion.

Le soutien financier permanent par les propriétaires-dirigeants est souvent un facteur important dans une EPC pour la poursuite de son exploitation. Lorsqu'une EPC est financée très largement par un prêt des propriétaires-dirigeants, il peut être important que ces fonds ne soient pas retirés. Lorsqu'une entité dépend d'un soutien supplémentaire de la part du propriétaire-dirigeant, l'auditeur peut évaluer la capacité de ce dernier à assurer le soutien financier ainsi accordé. En outre, l'auditeur peut demander une déclaration écrite concernant les termes et conditions attachés à ce soutien financier ainsi que l'intention ou la compréhension du propriétaire-dirigeant.

7.4.2. Lors de son appréciation de l'évaluation faite par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit :

- (a) Prendre en compte, pour sa propre évaluation, la même période que celle retenue par la direction, et qui correspond aux exigences du référentiel comptable applicable. Si cette période est inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, l'auditeur doit demander à la direction d'étendre son évaluation. Si la direction ne procède pas à son évaluation ou ne l'étend pas, l'auditeur doit prendre en compte les incidences sur son rapport d'audit ;¹⁶
- (b) Déterminer si la direction a pris en considération toutes les informations pertinentes dont lui-même a eu connaissance au cours de son audit.

L'auditeur reste également attentif à la possibilité qu'il puisse exister des événements connus, prévus ou non, ou des conditions qui surviendront postérieurement à la période retenue par la direction dans son évaluation qui peuvent remettre en cause le caractère approprié de l'hypothèse de continuité d'exploitation appliquée par celle-ci dans l'établissement des états financiers. Plus les événements ou les conditions sont éloignés dans le futur, plus les problèmes de continuité d'exploitation doivent être importants avant que l'auditeur ne prenne des mesures complémentaires.

7.4.3. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction d'événements ou de conditions dont elle aurait connaissance, qui pourraient survenir après la période couverte par son évaluation et qui seraient susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

7.4.4. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative, en mettant en œuvre des procédures supplémentaires, et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude. Ces procédures doivent inclure :

- (a) De demander à la direction de procéder à une évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation lorsqu'elle ne l'a pas encore fait.
- (b) D'apprécier les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes relevés lors de son évaluation et de déterminer si la mise en œuvre de ceux-ci sera susceptible d'améliorer la situation et si ces plans sont réalisables dans les circonstances.
- (c) Lorsque l'entité a établi des prévisions de flux de trésorerie et que l'analyse de celles-ci est un facteur important pour déterminer l'issue future d'événements ou de conditions retenus dans l'évaluation des plans d'actions de la direction :
 - (i) D'évaluer la fiabilité des données sous-jacentes utilisées pour établir les prévisions ;

¹⁶ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.20.

- (ii) De déterminer s'il existe une justification adéquate pour appuyer les hypothèses servant de base aux prévisions.
- (d) De déterminer si des faits ou des éléments nouveaux sont apparus depuis la date à laquelle la direction a procédé à son évaluation.

Une incertitude est significative lorsque l'ampleur de son incidence potentielle et la vraisemblance de sa survenance sont telles que, selon le jugement de l'auditeur, une information appropriée dans les états financiers sur la nature des implications de cette incertitude est nécessaire pour assurer la sincérité des états financiers, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère ; ou assurer que les états financiers ne soient pas trompeurs, dans le cas d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité.

- 7.4.5. En cas de délai important entre la date des états financiers et celle de l'approbation de ces états par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit s'enquérir des raisons de ce retard. S'il estime que ce retard pourrait être imputable à des événements ou à des conditions liées à l'évaluation de la continuité d'exploitation, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires de même qu'il doit s'interroger sur l'incidence sur ses conclusions relatives à l'existence d'une incertitude significative.

Contournement des contrôles par la direction

- 7.4.6. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

- (a) Tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers, incluant de :
 - (i) S'enquérir auprès des personnes participant au processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements ;
 - (ii) Sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ;
 - (iii) Et considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période.
- (b) Rechercher l'existence de biais dans les estimations comptables et évaluer si les circonstances à l'origine de cette situation représentent un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes. En effectuant cette recherche, l'auditeur doit :
 - (i) Apprécier si les jugements et les évaluations de la direction effectués dans le cadre des estimations comptables incluses dans les états financiers, même si elles apparaissent raisonnables prises individuellement, révèlent un possible biais introduit par la direction pouvant présenter un risque d'anomalies significatives provenant de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit réévaluer les estimations comptables prises dans leur ensemble ; et
 - (ii) Procéder à une revue rétrospective des hypothèses et des jugements de la direction relatifs à des estimations comptables significatives retenues dans les états financiers de l'exercice précédent.
- (c) Pour les opérations significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, celui-ci doit apprécier si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces opérations ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif.

- (d) Répondre aux risques identifiés de contournement des contrôles par la direction dans la mesure où cela n'a pas déjà été pris en compte aux alinéas (a) à (c).

Bien que le niveau de risque lié au contournement par la direction des contrôles varie d'une entité à l'autre, le risque est néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible de la façon dont de tels contournements pourraient se produire, il subsiste un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Les anomalies significatives provenant de fraudes contenues dans les états financiers impliquent fréquemment des manipulations dans le processus d'élaboration de l'information financière dues à l'enregistrement d'écritures comptables inappropriées ou non autorisées. Ceci peut survenir tout au long de l'année ou en fin de période, ou résulter d'ajustements faits directement dans les états financiers par la direction et qui ne sont pas le résultat d'écritures comptables, tels que ceux résultant d'ajustements ou de reclassements de consolidation.

Outils et techniques automatisés

Dans les systèmes comptables manuels, les écritures de journal non standard peuvent être identifiées lors de l'inspection des livres, des journaux et des documents justificatifs. Lorsque des procédures automatisées sont utilisées pour tenir la comptabilité et établir les états financiers, ces écritures peuvent exister uniquement sous forme électronique et peuvent donc être plus facilement identifiées par l'utilisation d'OTA.

Parties liées

- 7.4.7. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec des parties liées, y compris l'inspection de :
- (a) Confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
 - (b) Procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - (c) Et tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.
- 7.4.8. Lorsque l'auditeur identifie des accords ou des informations qui laissent supposer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas antérieurement identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces transactions.
- 7.4.9. Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit :
- (a) Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées :
 - (i) Demander à la direction d'identifier toutes les transactions avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les examiner de manière plus approfondie ;
 - (ii) Et s'enquérir de la raison pour laquelle les contrôles de l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ;
 - (b) Mettre en œuvre des contrôles de substance sur ces parties liées nouvellement identifiées ou sur les transactions importantes avec celles-ci ;
 - (c) Reconsidérer le risque qu'il puisse exister d'autres parties liées ou d'autres transactions importantes avec des parties liées que la direction n'avait pas antérieurement identifiées ou ne lui avait pas

- communiquées, et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires ;
- (d) Si l'absence de communication par la direction s'avère intentionnelle (et en conséquence est l'indication d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes), en apprécier les implications pour l'audit.

Points à considérer lorsqu'il y a des membres de l'équipe affectés à la mission autres que l'associé responsable de la mission

7.4.10. Si l'auditeur identifie des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées que la direction n'a pas encore identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, l'auditeur doit communiquer rapidement les informations pertinentes aux autres membres de l'équipe affectés à la mission.

7.4.11. Pour les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :

- (a) Examiner les contrats ou les accords sous-jacents, s'il en existe, et apprécier si :
- (i) La logique économique (ou l'absence de logique) de la transaction suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs ;
 - (ii) Les termes des transactions sont cohérents avec les explications de la direction ; et
 - (iii) Les transactions ont été correctement enregistrées, et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable.
- (b) Recueillir des éléments probants indiquant que les transactions ont bien été autorisées et approuvées.

7.4.12. Si l'auditeur identifie des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction de la nature de ces opérations et de la question de savoir si des parties liées pourraient être concernées.

7.4.13. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant que des transactions avec des parties liées ont été conclues à des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion.

Estimations comptables

7.4.14. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires relatives aux estimations comptables afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour traiter les risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions, y compris les informations à fournir.

7.4.15. Les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions relatives à une estimation comptable doivent comprendre une ou plusieurs des démarches suivantes :

- (a) Recueillir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit (voir le paragraphe 7.4.16).
- (b) Vérifier la façon dont la direction a procédé à l'estimation comptable (voir les paragraphes 7.4.17 et 7.4.18).
- (c) Établir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations de l'auditeur (voir le paragraphe 7.4.19).

Étant donné la nature de nombreuses estimations comptables pour une EPC, le résultat final d'une estimation comptable peut être connu avant la date du rapport de l'auditeur. Dans ces circonstances, les éléments probants recueillis à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés pour traiter les risques évalués d'anomalies significatives. Toutefois, pour certaines estimations comptables, les événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit peuvent ne pas fournir d'éléments probants suffisants et appropriés sur la question de savoir si l'estimation comptable est raisonnable ou erronée (par exemple, lorsque des événements ou des conditions ne se produisent que sur une période prolongée). Dans ces circonstances, les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur comprennent les démarches décrites aux paragraphes (b) et (c).

Recueillir des éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date du rapport d'audit

7.4.16. Lorsque les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur comprennent l'obtention d'éléments probants à partir d'événements survenus jusqu'à la date de son rapport, l'auditeur doit évaluer si ces éléments probants sont suffisants et appropriés, en tenant compte de tout changement de circonstances et d'autres situations pertinentes ayant eu lieu entre la date à laquelle l'estimation a été établie et la date de l'événement peuvent avoir une incidence sur la pertinence de ces éléments probants.

Test du processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable

7.4.17. Lorsque l'auditeur teste le processus qu'a suivi la direction pour établir l'estimation comptable, les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur doivent permettre de déterminer si :

- (a) La méthode choisie est appropriée ;
- (b) Les hypothèses et les données importantes sont cohérentes et appropriées, et leur intégrité a été maintenue lors de l'application de la méthode ;
- (c) Les changements apportés à la méthode, aux hypothèses importantes et aux données par rapport aux périodes précédentes sont appropriés ;
- (d) La direction a l'intention de mener des plans d'actions ;
- (e) La manière dont la direction a choisi la méthode, des hypothèses et des données importantes présente des indices de biais possible introduit par la direction. Lorsque des indices d'un biais possible introduit par la direction sont détectés, l'auditeur doit en évaluer les incidences sur l'audit. Lorsqu'il y a intention d'induire en erreur, le biais introduit par la direction est de nature frauduleuse ;
- (f) Les données sont pertinentes et fiables dans les circonstances ;
- (g) Les calculs sont mathématiquement exacts et si les jugements ont été appliqués avec cohérence

Méthodes, hypothèses importantes et données

Des éléments pertinents pour l'auditeur concernant le caractère approprié de la méthode, des hypothèses et des données importantes dans le contexte du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, le caractère approprié des changements par rapport à la période précédente, peuvent comprendre :

- *Le caractère approprié du raisonnement avancé par la direction pour justifier le choix de la méthode, des hypothèses et des données ;*
- *Le fait que la méthode, les hypothèses et les données sont appropriées dans les circonstances, compte tenu de la nature de l'estimation comptable, des exigences du référentiel comptable applicable, des activités de l'entité, ainsi que du secteur et de l'environnement dans lesquels elle évolue ;*

- *Le fait que le changement par rapport aux périodes précédentes dans le choix d'une méthode, d'une hypothèse ou de données est fondé ou non sur de nouvelles circonstances ou de nouvelles informations. Lorsque ce n'est pas le cas, le changement pourrait ne pas être raisonnable ou ne pas être conforme au référentiel comptable applicable. Des changements arbitraires d'une estimation comptable peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers ou peuvent être l'indice d'un biais possible introduit par la direction.*
- *Lorsque la direction a constaté que l'application de différentes méthodes aboutissait à une fourchette d'estimations considérablement divergentes, la manière dont la direction a procédé à une investigation sur les raisons de ces divergences.*
- *Si les hypothèses importantes sont incohérentes entre elles et avec celles utilisées dans d'autres estimations comptables.*

7.4.18. Les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur doivent déterminer si, dans le contexte du référentiel comptable applicable, la direction a pris les mesures appropriées pour comprendre l'incertitude attachée à l'évaluation et y répondre en choisissant des estimations ponctuelles appropriées et en préparant les informations à fournir les concernant. Lorsque la direction n'a pas pris les mesures appropriées, l'auditeur doit :

- (a) Demander à la direction de mettre en œuvre des procédures supplémentaires pour comprendre l'incertitude attachée à l'évaluation ou pour y répondre, que ce soit en reconsidérant l'estimation ponctuelle qu'elle a choisie ou en envisageant de fournir des informations supplémentaires sur l'incertitude attachée à l'évaluation ; et
- (b) Lorsqu'il détermine que la réponse de la direction à sa demande ne constitue pas une réponse suffisante par rapport à l'incertitude attachée à l'évaluation, établir, dans la mesure où cela est faisable en pratique, une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations.

Lorsque le référentiel comptable applicable ne précise pas comment sélectionner une estimation ponctuelle parmi les dénouements raisonnablement possibles ou n'exige pas d'informations spécifiques, le jugement de la direction est un facteur important pour l'auditeur quant au caractère approprié de l'estimation ponctuelle sélectionnée et des informations y afférentes.

Les questions qui peuvent être pertinentes pour l'auditeur en ce qui concerne les informations fournies par la direction sur l'incertitude attachée à l'évaluation comprennent les exigences du référentiel comptable applicable, qui peuvent exiger des informations :

- *Qui indiquent que le montant est une estimation comptable et qui expliquent la nature et les limites du processus d'estimation suivi ;*
- *Sur les principales méthodes comptables relatives aux estimations comptables, qui peuvent comprendre les jugements importants ou critiques de la direction ainsi que des hypothèses prévisionnelles importantes ou d'autres sources d'incertitude attachées à l'évaluation.*

Établissement d'une estimation ponctuelle ou d'une fourchette d'estimations de l'auditeur

7.4.19. Lorsque l'auditeur établit une estimation ponctuelle ou une fourchette pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction, les procédures d'audit complémentaires de l'auditeur doivent inclure des procédures d'audit visant à :

- (a) Évaluer si les méthodes, hypothèses ou données utilisées sont appropriées dans le contexte du référentiel comptable applicable ;
- (b) Établir que la fourchette d'estimations ne comprend que des montants qui sont étayés par des éléments probants suffisants et appropriés.

La décision de l'auditeur d'établir ou non une estimation ponctuelle plutôt qu'une fourchette d'estimations peut être fonction de la nature de l'estimation comptable et du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances. Par exemple, il se peut que la nature de l'estimation comptable laisse croire à une faible variabilité des résultats raisonnablement possibles. Dans ces circonstances, l'élaboration d'une estimation ponctuelle peut être une approche efficace, surtout si on peut le faire avec un degré élevé de précision.

L'obligation pour l'auditeur de vérifier que la fourchette d'estimations ne comprenne que des montants étayés par des éléments probants suffisants et appropriés ne signifie pas qu'il est obligé d'obtenir des éléments probants pour étayer individuellement chacun des résultats possibles de la fourchette. L'auditeur obtiendra probablement plutôt des éléments probants pour vérifier que les deux extrémités de la fourchette sont raisonnables dans les circonstances, ce qui permettra de démontrer que les montants situés entre ces deux extrémités sont aussi raisonnables.

Stocks

7.4.20. Si les stocks sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur leur existence et leur état de la manière suivante :

- (a) En étant présent à la prise d'inventaire physique des stocks, à moins que cela ne soit pas faisable en pratique, afin :
 - (i) D'évaluer les instructions et les procédures définies par la direction pour enregistrer et contrôler les résultats de la prise d'inventaire physique des stocks de l'entité ;
 - (ii) D'observer l'application des procédures de comptage établies par la direction ;
 - (iii) D'inspecter les stocks ;
 - (iv) Et de tester des comptages ;
- (b) En mettant en œuvre des procédures d'audit sur les documents d'inventaire finaux de l'entité pour déterminer s'ils reflètent avec exactitude les résultats du comptage des stocks ;
- (c) Lorsque la prise d'inventaire physique des stocks se fait à une date autre que celle des états financiers, l'auditeur doit, en plus des procédures requises, mettre en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants afin de déterminer si les mouvements de stocks entre la date de leur comptage et la date des états financiers sont correctement enregistrés.

7.4.21. Si, en raison de circonstances imprévues, l'auditeur n'est pas en mesure d'assister à la prise d'inventaire physique des stocks, il doit réaliser ou observer quelques comptages physiques à une autre date et mettre en œuvre des procédures d'audit sur les mouvements intervenus entre les deux dates. Si la présence à la prise d'inventaire physique des stocks est impraticable, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état des stocks ou, si cela n'est pas réalisable, d'en déterminer les conséquences sur son rapport d'audit.¹⁷

Dans certains cas, la présence aux comptages de l'inventaire physique des stocks peut être impraticable. Ceci peut être dû à des facteurs tels que la nature et la localisation des stocks, par exemple, lorsque les stocks sont entreposés dans un site qui peut poser des problèmes de sécurité à l'auditeur. Toutefois, un inconvénient d'ordre général pour l'auditeur, les difficultés, le temps ou les coûts correspondants ne sont pas suffisants pour justifier d'une décision que la présence à la prise d'inventaire est impraticable. Dans certains cas où la présence est impraticable, des procédures d'audit alternatives, par exemple l'inspection de la documentation relative aux ventes postérieures d'articles en stock spécifiques acquis ou achetés avant la prise de l'inventaire physique, peuvent fournir des éléments probants suffisants et

¹⁷ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.15.

appropriés sur l'existence et l'état des stocks. Dans d'autres cas, cependant, il peut ne pas être possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'existence et l'état des stocks par la mise en œuvre de procédures d'audit alternatives. Dans de tels cas, l'auditeur est tenu de modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit en raison d'une limitation dans l'étendue de ses travaux.

7.4.22. Si les stocks sous la garde et le contrôle d'un tiers sont significatifs au regard des états financiers, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état de ces stocks en confirmant les quantités et l'état, ou en procédant à des inspections ou à d'autres procédures d'audit appropriées en la circonstance.

Procès et litiges

7.4.23. L'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin d'identifier les procès et les litiges impliquant l'entité et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives. Ces procédures comprennent :

- (a) Des demandes d'informations auprès de la direction et, le cas échéant, d'autres personnes au sein de l'entité, y compris auprès du conseil juridique interne de l'entité ;
- (b) La revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, ainsi que la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité ;
- (c) L'examen des comptes d'honoraires juridiques.

7.4.24. Lorsque l'auditeur a estimé, à l'issue de son évaluation des risques, qu'il existait un risque d'anomalies significatives concernant des procès ou des litiges identifiés, ou lorsque les procédures d'audit réalisées indiquent que d'autres procès ou litiges importants existent, l'auditeur doit, en plus des procédures requises par la présente norme, s'efforcer de communiquer directement avec le conseil juridique externe de l'entité. L'auditeur doit y procéder au moyen d'une lettre de demande d'informations, préparée par la direction et envoyée par l'auditeur, par laquelle il est demandé au conseil juridique de communiquer directement avec lui.¹⁸

7.4.25. L'auditeur doit modifier l'opinion exprimée dans son rapport d'audit¹⁹ si :

- (a) La direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer ou à rencontrer le conseil juridique externe de l'entité, ou si le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations ou s'il lui est interdit d'y répondre ;
- (b) L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives.

Procédures d'audit en cas d'identification ou de suspicion de non-respect aux textes législatifs ou réglementaires

7.4.26. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers.²⁰

7.4.27. Lorsque l'auditeur vient à avoir connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs ou réglementaires, il doit :

- (a) Prendre connaissance de la nature et des circonstances, et recueillir des informations complémentaires nécessaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers ;

¹⁸ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.14.

¹⁹ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.16.

²⁰ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.10.

- (b) discuter de ce cas de non-respect des textes avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise ;
- (c) Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, évaluer l'effet de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit ;
- (d) Apprécier les implications sur d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et prendre des mesures appropriées.²¹

Utilisation des services d'une société de services

7.4.28. Si l'entité utilise les prestations d'une société de services, l'auditeur doit :

- (a) Déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à des assertions données des états financiers sont disponibles au sein de l'entité ; et, dans la négative,
- (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur peut envisager les procédures suivantes :

- *Inspecter les enregistrements et les documents détenus par l'entité utilisatrice.*
- *Inspecter les enregistrements et les documents détenus par la société de services.*
- *Obtenir de la société de services, confirmation des soldes et des opérations lorsque l'entité utilisatrice tient une comptabilité distincte des soldes de comptes et des opérations.*

Utilisation du travail de l'expert désigné par la direction

7.4.29. Si les informations qui seront utilisées comme éléments probants ont été produites à partir des travaux de l'expert désigné par la direction, l'auditeur, doit, en tenant compte de l'importance des travaux de cet expert pour les objectifs de l'audit, apprécier le caractère approprié des travaux de cet expert en tant qu'éléments probants pour l'assertion concernée.

Lors de l'évaluation du caractère approprié des travaux de l'expert désigné par la direction en tant qu'éléments probants pour une assertion donnée, les éléments à prendre en compte peuvent être :

- *La pertinence et le caractère raisonnable des résultats et des conclusions de cet expert, leur cohérence avec d'autres éléments probants, et de déterminer s'ils ont été correctement reflétés dans les états financiers ;*
- *Dans le cas où les travaux de l'expert l'ont conduit à utiliser des hypothèses et des méthodes importantes, la pertinence et le caractère approprié de ces dernières ;*
- *Dans le cas où les travaux de l'expert ont impliqué un recours important à des données de base, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données ;*
- *Et si les travaux de l'expert font appel à des informations provenant d'une source d'information externe, la pertinence et la fiabilité de ces informations.*

²¹ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.11, 9.5.12 et 9.5.13.

Utilisation des travaux de l'expert désigné par l'auditeur

- 7.4.30. Si l'auditeur a déterminé qu'il convient d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, il doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert, y compris :
- (a) La pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants ;
 - (b) Lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de celles-ci au regard des circonstances ; et
 - (c) Lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour leur réalisation, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.
- 7.4.31. Si l'auditeur juge que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit, il doit s'entendre avec l'expert sur l'étendue des travaux complémentaires à réaliser par ce dernier ou mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées aux circonstances.

7.5. Récapitulatif des anomalies

- 7.5.1. L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont manifestement insignifiantes.

Les anomalies qui sont manifestement insignifiantes seront d'un tout autre ordre de grandeur (plus petit), ou d'une toute autre nature que celles qui auraient été considérées comme significatives, et seront manifestement sans conséquence, prises individuellement ou en cumulé et qu'elles soient jugées selon des critères d'ampleur, de nature ou selon les circonstances de leur survenance. Lorsqu'il existe une quelconque incertitude quant au caractère insignifiant d'un ou de plusieurs de ces critères, l'anomalie concernée n'est pas considérée comme manifestement insignifiante.

- 7.5.2. L'auditeur doit demander à la direction de corriger toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit.
- 7.5.3. Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, de solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent.

Une telle demande peut être faite, par exemple, sur la base de l'extrapolation faite par l'auditeur des anomalies relevées dans un sondage à l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné.

- 7.5.4. Lorsque l'auditeur relève une anomalie au cours de l'audit, il doit apprécier si une telle anomalie constitue un indice de fraude. Si tel est le cas, l'auditeur doit en examiner les conséquences possibles sur les autres aspects de l'audit, y compris sur les risques identifiés et évalués d'anomalies significatives et sur la fiabilité des déclarations de la direction.

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

7.5.5. Si l'auditeur identifie une anomalie qui pourrait résulter d'une fraude et suspecte l'implication de la direction, il doit :

- (a) Revoir son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes et les réponses de l'auditeur à ceux-ci ;
- (b) Ou prendre en compte les circonstances ou les conditions qui indiqueraient une possible collusion impliquant des membres du personnel, la direction ou des tiers afin de reconsidérer la fiabilité des éléments probants précédemment recueillis.

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

7.5.6. L'auditeur doit déterminer si l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit nécessitent d'être révisés lorsque :

- (a) La nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ;
- (b) Le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification.

7.6. Exigences spécifiques en matière de communication

7.6.1 En temps opportun, l'auditeur doit communiquer :

- (a) Aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par écrit, les faiblesses significatives de contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.
- (b) A la direction :
 - (i) Par écrit, les sujets qui ont été communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (à moins qu'il ne soit inapproprié de les communiquer directement à la direction en la circonstance) ;
 - (ii) Et les autres faiblesses de contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas été communiquées mais qui sont suffisamment importantes pour mériter l'attention de la direction.

7.6.2 En ce qui concerne la communication des faiblesses importantes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit inclure une description des faiblesses et une explication de leurs effets potentiels, ainsi que des informations suffisantes pour comprendre le contexte dans lequel cette communication est faite.

En décrivant le contexte dans lequel cette communication est faite, l'auditeur peut expliquer que :

- *L'objectif de l'audit est d'exprimer une opinion sur les états financiers ;*
- *L'auditeur a pris en considération le contrôle interne relatif à l'établissement des états financiers en vue de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;*
- *Les points communiqués se limitent aux faiblesses qu'il a relevées au cours de l'audit et dont il a conclu qu'elles étaient suffisamment importantes pour mériter d'être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.*

- 7.6.3 Dans ses communications avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur doit prendre en compte s'il y a des points à communiquer au sujet des estimations comptables. Ce faisant, l'auditeur doit se demander si les raisons qui sous-tendent l'évaluation des risques d'anomalies significatives sont liées ou non à l'incertitude attachée à l'évaluation, ou aux incidences de la complexité, de la subjectivité de modifications ou de biais introduit par la direction qui entrent en jeu dans l'établissement des estimations comptables et des informations à fournir les concernant.

7.7. Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les points spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrits ci-dessous.

- 7.7.1. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :
- (a) L'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ;
 - (b) Le lien entre les procédures réalisées et les risques évalués au niveau des assertions ;
 - (c) Les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués ;
 - (d) Les résultats des procédures d'audit réalisées portant sur le risque de contournement des contrôles par la direction ;
 - (e) Toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non ;
 - (f) Si l'auditeur prévoit d'utiliser des éléments probants sur l'efficacité du fonctionnement de contrôles qui ont été recueillis lors d'audits précédents, les conclusions relatives à l'utilisation des contrôles testés lors d'un précédent audit.
- 7.7.2. Lorsque le risque évalué d'anomalies significatives provient de fraudes, la documentation de l'auditeur doit inclure les réponses spécifiques apportées à ce risque de fraude.
- 7.7.3. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit documenter :
- (a) Les résultats des entretiens qu'il a eus avec la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise et d'autres personnes ; y compris la façon dont le point a été traité ;
 - (b) Les procédures d'audit mises en œuvre, les jugements professionnels importants portés ainsi que les conclusions tirées.
- 7.7.4. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit documenter les jugements importants à partir desquels il a déterminé si les estimations comptables et les informations fournies les concernant étaient raisonnables au regard du référentiel comptable applicable, ou si elles comportaient des anomalies.

8. **Conclusion**

Contenu de la présente Partie

La Partie 8 énonce les exigences relatives à :

- L'évaluation des anomalies corrigées et non corrigées relevées au cours de l'audit ;
- L'évaluation des événements postérieurs à la clôture ;
- Les activités de conclusion, y compris les évaluations qui y sont liées ;
- La conclusion sur la continuité d'exploitation et les informations connexes à fournir ;
- L'obtention de déclarations écrites et exécution des procédures d'analyse finales.

Champ d'application de la présente Partie

Les évaluations effectuées et les conclusions tirées constitueront la base de l'opinion de l'auditeur objet de la Partie 9.

8.1. **Objectifs**

8.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) D'évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et l'incidence des éventuelles anomalies non corrigées sur les états financiers ;
- (b) De tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ;
- (c) Et de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour fonder l'opinion de l'auditeur.

8.2. **Évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit**

- 8.2.1. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou une partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de la direction pour ne pas les corriger et doit prendre en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.
- 8.2.2. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit réapprécier le seuil de signification afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité.
- 8.2.3. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou ensemble, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :
 - (a) L'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux particuliers d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournis, que les états financiers, pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ;
 - (b) Et l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

8.3. **Procédures analytiques qui aident à la formulation d'une conclusion globale**

- 8.3.1. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre peu avant la fin de l'audit des procédures analytiques qui l'aident à fonder une conclusion générale sur la cohérence des états financiers au regard de sa

connaissance de l'entité, et à identifier tout risque d'anomalies significatives provenant de fraudes non identifiées préalablement.

- 8.3.2. L'auditeur doit procéder à des investigations sur les variations ou les corrélations qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes recueillies au cours de l'audit, en demandant des informations auprès de la direction et en mettant en œuvre d'autres procédures d'audit jugées nécessaires au regard des circonstances.

8.4. Événements postérieurs à la clôture

Les états financiers peuvent être affectés par certains événements qui surviennent après la date de clôture des états financiers. De nombreux référentiels comptables font spécifiquement référence à ce type d'événements. Ces référentiels comptables identifient généralement deux types d'événements :

- (a) *Ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture ;*
- (b) *Ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture.*

L'auditeur n'est toutefois pas tenu de mettre en œuvre des procédures supplémentaires sur des questions pour lesquelles les procédures d'audit précédemment appliquées ont permis d'aboutir à des conclusions satisfaisantes.

Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur

- 8.4.1. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si tous les événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport d'audit qui requièrent un ajustement ou une information à fournir dans ceux-ci ont été identifiés.
- 8.4.2. L'auditeur doit mettre en œuvre ces procédures conformément au paragraphe 8.4.1 pour la période allant de la date des états financiers à la date du rapport de l'auditeur, ou à une date aussi proche que possible de celle-ci, y compris :
- (a) La prise de connaissance de toutes procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les événements postérieurs à la clôture ont été identifiés.
 - (b) Des demandes d'informations auprès de la direction et, si nécessaire, auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, afin de savoir si des événements postérieurs à la clôture susceptibles d'avoir un effet sur les états financiers sont survenus.
 - (c) La lecture des procès-verbaux des réunions des associés, de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui se sont tenues après la date de clôture du bilan et des demandes d'informations concernant les questions abordées lors des réunions dont les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles.
 - (d) La prise de connaissance des informations financières mensuelles ou trimestrielles de l'entité, le cas échéant.
- 8.4.3. Si, à la suite de la mise en œuvre des procédures requises aux paragraphes 8.4.1 et 8.4.2, l'auditeur a identifié des événements qui nécessitent un ajustement des états financiers ou une information à fournir dans ceux-ci pour se conformer au référentiel comptable applicable de l'entité, il doit déterminer si chacun de ces événements est correctement reflété dans les états financiers.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport d'audit, mais avant la date de publication des états financiers

- 8.4.4. L'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur les états financiers après la date de son rapport. Toutefois, si l'auditeur prend connaissance de faits ou d'événements qui, s'ils avaient été connus de l'auditeur à la date de son rapport et avant la publication des états financiers, auraient pu le conduire à modifier son rapport, il doit s'entretenir avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et déterminer s'il convient de modifier les états financiers. Dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point.
- 8.4.5. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée, y compris étendre les procédures d'audit réalisées jusqu'à la date du nouveau rapport d'audit et émettre un nouveau rapport d'audit sur les états financiers modifiés.
- 8.4.6. Dans les pays où la direction n'a pas l'obligation en vertu de la loi, de la réglementation ou du référentiel comptable de publier des états financiers modifiés, l'auditeur n'a pas à émettre un rapport d'audit amendé ou un nouveau rapport. Cependant, lorsque la direction ne modifie pas les états financiers dans des situations où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire :
- (a) Si le rapport de l'auditeur n'a pas encore été communiqué à l'entité, l'auditeur doit modifier l'opinion, et ensuite transmettre son rapport²²
 - (b) Ou si le rapport de l'auditeur a déjà été communiqué à l'entité, l'auditeur doit aviser la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ne pas communiquer les états financiers à des tiers avant que les modifications nécessaires ne soient apportées. Si les états financiers sont néanmoins communiqués ultérieurement sans les modifications nécessaires, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport.

Faits portés à la connaissance de l'auditeur après la publication des états financiers

- 8.4.7. Après la publication des états financiers, l'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur ces derniers. Toutefois, si, après la publication des états financiers, il prend connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à amender ce dernier, l'auditeur doit :
- (a) S'entretenir de ce point avec la direction et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - (b) Déterminer s'il convient de modifier les états financiers ;
 - (c) Et, dans l'affirmative, s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.
- 8.4.8. Si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit :
- (a) Réaliser les procédures d'audit nécessaires en la circonstance sur la modification apportée, y compris :
 - (i) Étendre des procédures d'audit visées aux paragraphes 8.4.1 et 8.4.2 jusqu'à la date du nouveau rapport de l'auditeur, laquelle ne doit pas être antérieure à la date d'établissement des états financiers modifiés ;
 - (ii) Émettre un nouveau rapport d'audit²³ sur les états financiers modifiés.
 - (b) Revoir les mesures prises par la direction pour s'assurer que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés accompagnés du rapport d'audit, soit informée de la situation.

²² Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.21.

²³ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.6.7.

- 8.4.9. Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires afin que toute personne en possession des états financiers publiés antérieurement soit informée de la situation et si elle ne modifie pas les états financiers dans les cas où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, l'auditeur doit prendre les mesures appropriées pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport.

8.5. Évaluations de l'auditeur et autres activités à l'appui de la conclusion de l'auditeur

Évaluations requises

- 8.5.1. Sur la base des procédures d'audit mises en œuvre et des éléments probants recueillis, l'auditeur doit apprécier si l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions restent appropriées.

L'audit d'états financiers est un processus cumulatif et itératif. Au fur et à mesure que l'auditeur met en œuvre les procédures d'audit prévues, les éléments probants recueillis peuvent amener l'auditeur à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures d'audit prévues. Il se peut que l'auditeur obtienne des informations qui diffèrent considérablement de celles sur lesquelles l'évaluation des risques a été fondée. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut être amené à réévaluer les procédures d'audit prévues, en fonction de la prise en compte révisée des risques évalués pour l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir et des assertions connexes.

L'auditeur peut également déterminer si ces informations modifient sa décision quant à la pertinence de l'utilisation de la norme ISA pour les EPC pour l'audit, ce qui peut nécessiter une modification de la lettre de mission.

- 8.5.2. En ce qui concerne les estimations comptables, l'auditeur doit apprécier, en se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus :
- (a) Si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions restent appropriées, notamment quand des indices d'un biais possible introduit par la direction ont été identifiés ;
 - (b) Et si les décisions de la direction concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation des estimations comptables, ainsi que les informations à fournir les concernant, dans les états financiers sont raisonnables au regard du référentiel comptable applicable.
- 8.5.3. L'auditeur doit évaluer si l'échange réciproque avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise a été adéquat pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur l'audit et prendre les mesures appropriées.

Par exemple, il peut être nécessaire de réviser les évaluations initiales des risques, de modifier l'opinion de l'auditeur en raison d'une limitation dans l'étendue des travaux ou de prendre d'autres mesures, le cas échéant.

- 8.5.4. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit pour évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers est conforme au référentiel comptable applicable. Pour faire cette évaluation, l'auditeur doit se demander si la présentation des états financiers traduit :
- (a) Le classement et la description appropriée des divers éléments de l'information financière et des opérations et événements sous-jacents ;
 - (b) La présentation, la structure et le contenu appropriés des états financiers.

Conclure

- 8.5.5. L'auditeur doit conclure sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis. Pour se forger une opinion, l'auditeur doit prendre en compte tous les éléments probants pertinents, indépendamment du fait qu'ils semblent être corroborant ou contradictoires.
- 8.5.6. Si l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une assertion pertinente, il doit s'efforcer de recueillir des éléments probants supplémentaires. S'il est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers.²⁴
- 8.5.7. 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 dans l'établissement des états financiers.²⁵
- 8.5.8. L'auditeur doit conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si, selon son jugement professionnel, il existe une incertitude significative ou non liée à des événements ou à des conditions qui, pris isolément ou dans leur ensemble, sont susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.²⁶
- 8.5.9. 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 :
- (a) Fournissent des informations adéquates concernant les principaux événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ainsi que les plans de la direction pour y faire face ;
 - (b) Indiquent clairement qu'il existe une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation et, qu'en conséquence, l'entité pourrait être dans l'incapacité de recouvrer ses actifs et de payer ses dettes dans le cours normal de ses activités.

Dans ce cas, l'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée et le rapport de l'auditeur doit inclure une section distincte intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ».

- 8.5.10. 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.
- 8.5.11. Si l'auditeur confirme que les états financiers présentent des anomalies significatives provenant de fraudes, ou n'est pas en mesure de conclure si ceux-ci en comportent, il doit en évaluer les conséquences sur l'audit, y compris sur les risques évalués d'anomalies significatives et sur le rapport de l'auditeur.

8.6. Déclarations écrites

Les déclarations écrites sont des informations nécessaires que l'auditeur demande dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité. En conséquence, au même titre que les réponses obtenues aux demandes d'informations, les déclarations écrites sont des éléments probants. Bien que les déclarations écrites fournissent des éléments probants nécessaires, elles ne fournissent pas en elles-mêmes des éléments probants suffisants et appropriés, pour aucun des points dont elles traitent. De plus, le fait,

²⁴ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.27.

²⁵ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.17.

²⁶ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.18.

pour la direction, de fournir des déclarations écrites fiables n'affecte pas la nature ou l'étendue des autres éléments probants que recueille l'auditeur sur le fait que la direction a satisfait à ses responsabilités, ou sur des assertions spécifiques.

8.6.1. L'auditeur doit recueillir des déclarations écrites de la direction qui a une connaissance appropriée des points en question et qui est responsable des états financiers, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement, sur les questions suivantes :

- (a) Qu'ils ont satisfait à leur responsabilité relative à l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère, selon les termes de la mission d'audit ;
- (b) Qu'ils lui ont communiqué toutes les informations pertinentes et qu'ils lui ont laissé un libre accès selon les termes de la mission d'audit ;
- (c) Que toutes les transactions ont été enregistrées et se reflètent dans les états financiers ;
- (d) Qu'ils reconnaissent leur responsabilité dans la conception, la mise en œuvre et le suivi des contrôles en vue de prévenir et de détecter la fraude ;
- (e) Qu'ils lui ont communiqué le résultat de leur évaluation du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ;
- (f) Que tous les cas de fraudes avérés ou suspectés dont ils ont eu connaissance lui ont été signalés ;
- (g) Qu'ils lui ont communiqué l'identité des parties liées de l'entité et toutes les relations et transactions avec celles-ci dont ils ont connaissance ;
- (h) Que les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et que les informations les concernant ont bien été fournies conformément au référentiel comptable ;
- (i) Que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été signalés ;
- (j) Que tous les litiges et procès connus, ou potentiels, dont les conséquences devraient être prises en compte pour l'établissement des états financiers lui ont été divulgués, sont comptabilisés et mentionnés dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ;
- (k) En ce qui concerne les estimations comptables, si les méthodes, les hypothèses importantes et les données utilisées aux fins de l'établissement des estimations comptables et les informations à fournir les concernant sont appropriées afin de permettre une comptabilisation, une évaluation ou la fourniture des informations conforme au référentiel comptable applicable ;
- (l) Que tous les événements survenus postérieurs à la date des états financiers et pour lesquels le référentiel comptable applicable requiert un ajustement ou une information à fournir ont fait l'objet du traitement requis ;
- (m) En ce qui concerne la continuité d'exploitation, s'il existe une incertitude importante, leurs plans d'action et le caractère réalisable de tels plans ;
- (n) Concernant toute rectification faite pour corriger une anomalie significative dans les états financiers de périodes précédentes qui affecte les données comparatives ;
- (o) Et les autres déclarations que l'auditeur juge nécessaires pour appuyer d'autres éléments probants relatifs aux états financiers ou une ou plusieurs assertions spécifiques contenues dans ceux-ci, y compris, le cas échéant, à l'appui de déclarations orales.

8.6.2. L'auditeur doit prendre en compte la nécessité de recueillir des déclarations relatives à des estimations comptables particulières.

8.6.3. Les déclarations écrites doivent prendre la forme d'une lettre d'affirmation adressée à l'auditeur.

L'annexe 7 présente une lettre d'affirmation illustrative.

Lorsque la loi ou la réglementation en vigueur requiert de la direction de faire, par écrit, des déclarations publiques sur ses responsabilités, et que l'auditeur considère que ces déclarations publiques couvrent tout ou partie des déclarations requises par présente norme, il n'est pas nécessaire d'inclure les points couverts par ces déclarations publiques dans la lettre d'affirmation.

8.6.4. L'auditeur doit demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, une déclaration écrite confirmant qu'elles estiment que les incidences des anomalies non corrigées ne sont pas significatives, prises individuellement ou cumulées, au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci.

8.6.5. Si l'auditeur a des doutes concernant la compétence, l'intégrité, l'éthique ou la diligence de la direction, ou encore l'engagement de la direction sur ces aspects ou de leur mise en œuvre, ou si les déclarations reçues sont incohérentes avec d'autres éléments probants, l'auditeur doit déterminer l'incidence sur les éléments probants en général et prendre les mesures appropriées, y compris en examinant l'effet possible sur l'opinion figurant dans le rapport d'audit²⁷ compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 8.6.7.

Dans le cas où des incohérences sont relevées entre une ou plusieurs déclarations écrites et des éléments probants recueillis d'une autre source, l'auditeur peut s'interroger sur le point de savoir si son évaluation des risques demeure appropriée. Dans la négative, il peut réviser cette évaluation et déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués.

Des préoccupations concernant la compétence, l'intégrité, les valeurs éthiques ou la diligence de la direction, ou quant à son engagement à l'égard de ces éléments ou à leur application, peuvent amener l'auditeur à conclure que le risque de présentation inexacte des faits par la direction dans les états financiers est tel qu'un audit ne peut être effectué. Dans un tel cas, l'auditeur peut envisager de se démettre de la mission, lorsque le retrait est possible en vertu de la loi ou de la réglementation applicable, à moins que personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'aient mis en place des mesures correctives appropriées. Toutefois, ces mesures peuvent ne pas être suffisantes pour permettre à l'auditeur d'émettre une opinion d'audit non modifiée.

8.6.6. Lorsque la direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées, l'auditeur doit :

- (a) S'entretenir de cette question avec la direction ;
- (b) Réévaluer l'intégrité de la direction et évaluer l'incidence que cela peut avoir sur la fiabilité des déclarations orales et écrites et des éléments probants en général ;
- (c) Prendre les mesures appropriées, y compris déterminer l'incidence possible sur l'opinion exprimée dans le rapport d'audit²⁸ compte tenu de la diligence requise par le paragraphe 8.6.7.

8.6.7. Si l'auditeur conclut qu'il existe un doute suffisant quant à l'intégrité de la direction pour que les déclarations écrites requises par les paragraphes 8.6.1(a) à (c) ne sont pas fiables²⁹ ou si la direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 8.6.1(a) à (c)³⁰, l'auditeur doit formuler une impossibilité

²⁷ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.22.

²⁸ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.23.

²⁹ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.24.

³⁰ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.25.

d'exprimer une opinion sur les états financiers.

- 8.6.8. La date des déclarations écrites doit être aussi proche que possible de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers, mais pas postérieure à celle-ci. Les déclarations écrites doivent concerner tous les états financiers et toutes les périodes couvertes dans le rapport de l'auditeur.

8.7. Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité

- 8.7.1. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit déterminer qu'il a assumé la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit. Ainsi il doit déterminer :

- (a) Si sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit de sorte qu'il soit en mesure de déterminer si les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux spécificités de la mission ;
- (b) Si la nature et les spécificités de la mission d'audit et les changements apportés à celles-ci, le cas échéant, ainsi que les politiques ou procédures du cabinet y afférentes ont été prises en compte.

- 8.7.2. A la date du rapport de l'auditeur ou avant, l'associé responsable de la mission doit déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées et pour permettre d'émettre le rapport de l'auditeur.

- 8.7.3. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit revoir les états financiers et son rapport afin de déterminer si le rapport à délivrer est approprié aux circonstances.

8.8. Exigences spécifiques en matière de communication

- 8.8.1. L'auditeur doit communiquer, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, en temps voulu, au niveau approprié de la direction toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit.

- 8.8.2. L'auditeur doit communiquer avec les personnes constituant le gouvernement de l'entreprise :

- (a) Les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies, prises individuellement ou cumulées, peuvent avoir sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies non corrigées significatives ;
- (b) L'incidence des anomalies non corrigées des périodes antérieures sur les états financiers de l'exercice considéré ;
- (c) Son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers ;
- (d) Les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées lors de l'audit ;
- (e) Les points importants relevés lors de l'audit, y compris en lien avec les parties liées de l'entité, qui ont fait l'objet de discussions ou de correspondance avec la direction ;
- (f) Les constatations importantes de l'audit. Si, selon le jugement professionnel de l'auditeur, les communications orales ne sont pas adéquates, ces communications doivent être faites par écrit ;
- (g) D'autres points non déjà signalés liés à la fraude qui peuvent être pertinents aux responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à moins qu'ils ne soient interdits par la loi ou la réglementation. ;
- (h) Le cas échéant, les circonstances, ayant une incidence sur la forme et le contenu de son rapport d'audit ;
- (i) Les déclarations écrites que l'auditeur a demandées ;

- (j) D'autres points importants relevés lors de l'audit, le cas échéant, qui, selon son propre jugement professionnel, sont pertinents dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Si l'auditeur prévoit d'inclure un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur, et leur formulation.

8.8.3. À moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité, l'auditeur doit leur communiquer les événements ou les conditions identifiés susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une telle communication doit porter sur les points suivants :

- (a) Le fait que les événements ou les conditions constituent ou non une incertitude significative ;
- (b) Le caractère approprié ou non de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers ;
- (c) La pertinence des informations y relatives dans les états financiers ;
- (d) Le cas échéant, les incidences sur le rapport de l'auditeur.

8.9. Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les questions spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrites ci-dessous.

8.9.1. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :

- (a) Toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non, et sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, et le fondement de cette conclusion ;
- (b) La nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit, y compris la façon dont ces conclusions ont été mises en œuvre.

8.9.2. La documentation de l'auditeur doit démontrer que les informations figurant dans les états financiers concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents, y compris des informations fournies en annexe, que ces informations proviennent ou non du grand livre général et du journal auxiliaire.

8.9.3. L'auditeur doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier en temps voulu après la date du rapport d'audit.

La Norme ISQM 1 (ou des règles nationales au moins aussi exigeantes) requiert des cabinets de se fixer, dans le contexte de leur système de gestion de la qualité, un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit constituée sans délai indu après la date du rapport de mission.³¹ Un délai approprié pour la mise en forme finale des dossiers d'audit n'excède généralement pas 60 jours après la date du rapport d'audit.³²

8.9.4. Après que la mise en forme finale des dossiers d'audit a été achevée, l'auditeur ne doit pas supprimer ou détruire la documentation d'audit, quelle qu'en soit la nature, avant la fin de la période de conservation des dossiers.

³¹ ISQM 1, paragraphe 31(f)

³² ISQM 1, paragraphe A83

La Norme ISQM 1 (ou des règles nationales au moins aussi exigeantes) requiert des cabinets de se fixer, dans le contexte de leur système de gestion de la qualité, un objectif en matière de qualité visant à ce que la documentation de la mission soit conservée et maintenue de façon appropriée pour répondre à leurs besoins et pour respecter les exigences législatives ou réglementaires ainsi que les règles d'éthique pertinentes, ou les normes professionnelles³³. La période de conservation dans le cadre des missions d'audit n'est généralement pas inférieure à cinq ans à compter de la date du rapport d'audit ou dans le cadre d'un audit de comptes consolidés, à compter de la date du rapport d'audit sur les comptes consolidés dès lors que celle-ci est postérieure³⁴.

- 8.9.5. Le cas échéant, l'auditeur doit documenter l'incapacité à atteindre un objectif d'une partie de la norme ISA pour les EPC, et l'action qui en résulte (par exemple, l'incidence sur l'opinion de l'auditeur ou le retrait de la mission si l'objectif global de l'auditeur ne peut être atteint).
- 8.9.6. Si l'auditeur estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après l'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, l'auditeur doit, quelle que soit la nature des modifications ou des ajouts apportés, documenter :
- (a) Les raisons spécifiques de ces modifications et ajouts ;
 - (b) L'identité des personnes qui ont apporté des modifications ou ajouts à la documentation d'audit et qui les ont revus, ainsi que la date à laquelle cela a été fait.

³³ ISQM 1, paragraphe 31(f)

³⁴ ISQM 1, paragraphe A85

9. Se forger une opinion et établir le rapport

Contenu de la présente Partie

La Partie 9 énonce les exigences pour :

- Se forger une opinion ;
- Les types d'opinions d'audit ;
- Le contenu du rapport de l'auditeur, et
- Les autres informations et informations comparatives.

Champ d'application de la présente Partie

Cette Partie explique le contenu du rapport de l'auditeur et énonce la décision de l'auditeur concernant les modifications apportées à l'opinion, ainsi que les circonstances dans lesquelles d'autres modifications doivent être apportées au rapport de l'auditeur. Elle définit également les procédures requises par l'auditeur en ce qui concerne les chiffres et les états financiers comparatifs correspondants, ainsi que d'autres informations (le cas échéant).

Des exemples d'opinions modifiées, d'incertitude significative liée à la continuité d'exploitation, de paragraphes d'observation et de paragraphe relatif à d'autres points, ainsi que des indications connexes sur les rapports des auditeurs, figurent dans le *Guide complémentaire sur les rapports des auditeurs*.

9.1 Objectifs

9.1.1. Les objectifs de l'auditeur sont :

- (a) Se forger une opinion sur les états financiers fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis et exprimer clairement cette opinion dans un rapport écrit ;
- (b) D'apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations, le cas échéant :
 - (i) Les états financiers ;
 - (ii) La connaissance que l'auditeur a acquise lors de l'audit.

9.2 Se forger une opinion sur les états financiers

9.2.1. L'auditeur doit se forger une opinion sur le fait de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

9.2.2. Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. Cette conclusion doit prendre en compte :

- (a) Si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ;
- (b) Si les anomalies non corrigées prises individuellement ou cumulées sont significatives ;
- (c) Les évaluations requises par les paragraphes 9.2.3 à 9.2.6.

9.2.3. L'auditeur doit apprécier si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette appréciation doit inclure la prise en compte des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction.

9.2.4. Lorsqu'il procède à l'appréciation visée au paragraphe 9.2.3, l'auditeur doit apprécier au regard des dispositions du référentiel comptable applicable, si :

- (a) Les états financiers décrivent de manière appropriée les principales méthodes comptables de l'entité et indiquent si elles ont été présentées de manière compréhensible ;
- (b) Les méthodes comptables retenues et appliquées par l'entité sont cohérentes et conformes au référentiel comptable applicable ;
- (c) Les estimations comptables et les informations connexes fournies par la direction sont raisonnables ;
- (d) Les relations et les opérations avec des parties liées identifiées ont été comptabilisées, présentées et divulguées de manière appropriée conformément au référentiel comptable applicable ;
- (e) Les informations présentées dans les états financiers sont pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles, y compris si :
 - (i) Les informations qui auraient dû être incluses l'ont été ;
 - (ii) Ces informations sont classées, regroupées ou ventilées de manière appropriée, et caractérisées ;
 - (iii) 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 ;
- (f) Les états financiers fournissent des informations adéquates pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'incidence des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers ;
- (g) La terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est appropriée.

9.2.5. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'auditeur doit également apprécier si les états financiers donnent une présentation sincère. Cette évaluation doit prendre en compte :

- (a) La présentation générale, la structure et le contenu des états financiers ;
- (b) Si les états financiers reflètent les opérations et les événements les sous-tendant d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.

L'évaluation par l'auditeur de la question de savoir si les états financiers donnent une présentation sincère, tant en ce qui concerne la présentation que les informations nécessaires à cette fin, relève du jugement professionnel.

9.2.6. L'auditeur doit apprécier si les états financiers mentionnent ou décrivent le référentiel comptable applicable de manière appropriée.

9.3 Forme de l'opinion

9.3.1. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous les aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Si le référentiel comptable est un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, comme c'est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion requise porte sur la question de savoir si les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou s'ils donnent une image fidèle. Si le référentiel comptable est un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'opinion requise porte sur la question de savoir si les états financiers sont établis, dans tous les aspects significatifs, conformément au référentiel.

- 9.3.2. Si les états financiers établis conformément aux dispositions d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ne donnent pas une présentation sincère, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel comptable applicable et de la façon dont le point est résolu, déterminer s'il y a lieu de modifier l'opinion.³⁵
- 9.3.3. Si les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité, l'auditeur n'est pas tenu d'apprécier si ceux-ci donnent une présentation sincère. Toutefois, si, dans des circonstances extrêmement rares, l'auditeur arrive à la conclusion sur la base des éléments probants recueillis, que ces états financiers sont trompeurs, il doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction de la manière dont ce point est résolu, doit déterminer s'il y a lieu d'en faire état dans son rapport et comment.³⁶

9.4 Rapport de l'auditeur

- 9.4.1. L'auditeur doit présenter son rapport conformément au format et au contenu spécifiés ci-dessous, sauf si :
- (a) La modification du rapport de l'auditeur est nécessaire pour se conformer à une présentation ou à un libellé spécifique exigé par la loi ou la réglementation d'un pays. Lorsque la présentation ou le libellé du rapport de l'auditeur est prescrit par une loi ou une réglementation, le rapport de l'auditeur ne doit faire référence à la présente norme ISA pour les EPC que si les éléments du format et du contenu spécifiés illustrés ci-dessous sont inclus ;
 - (b) L'auditeur est tenu d'effectuer l'audit conformément à la norme d'audit d'un pays spécifique pour les EPC (la « norme nationale d'audit des EPC ») qui prescrit une présentation ou un libellé du rapport de l'auditeur différent de celui exigé par la norme ISA pour les EPC, et qui s'est en outre conformé à la norme ISA pour les EPC dans la conduite de l'audit. Si tel est le cas, le rapport de l'auditeur ne peut faire référence à la norme ISA pour les EPC, en plus de la norme nationale d'audit des EPC, que si le rapport de l'auditeur comprend les éléments du format et du contenu spécifiés illustrés ci-dessous ;
 - (c) Ou le rapport de l'auditeur comprend une opinion modifiée, un paragraphe d'observation, un paragraphe relatif à d'autres points, une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation, d'autres obligations en matière d'information ou une section distincte consacrée aux autres informations, auquel cas l'auditeur doit modifier l'opinion de l'auditeur (conformément à la Partie 9.5) ou amender le rapport de l'auditeur (conformément à la Partie 9.8).

³⁵ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.28.

³⁶ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, au paragraphe 9.5.29.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

À [actionnaires de la société ABC ou autre destinataire approprié]³⁷

Opinion

Nous avons effectué l'audit des³⁸ états financiers de la société ABC (l'entité), comprenant l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, et les notes aux états financiers contenant un résumé des principales méthodes comptables (remplacer les noms de ces rapports par les titres appropriés).³⁹

À notre avis, les états financiers ci-joints [« présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs » ou « donnent une image fidèle »]⁴⁰ de la situation financière de [l'entité] au [31 décembre 20X1], ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément au [référentiel comptable applicable].⁴¹

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément à la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (la norme ISA pour les EPC). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de la norme ISA pour les EPC sont décrites plus en détail dans la section « *Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers* du présent rapport⁴² ». Nous sommes indépendants de [l'entité] conformément aux règles d'éthique qui s'appliquent à notre audit des états financiers de [pays], et nous avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.⁴³

Responsabilités de la [direction] relatives aux états financiers⁴⁴

[La direction] est responsable de l'établissement [et de la présentation sincère] des états financiers conformément au [référentiel comptable applicable]⁴⁵ et du contrôle interne que [la direction] estime nécessaire à l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des états financiers, il incombe à [la direction] d'évaluer la capacité de [l'entité] à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et

³⁷ Les points indiqués entre crochets [] dans le format et le contenu spécifiés du rapport d'audit doivent être adaptés en conséquence.

³⁸ En cas d'avis de non-responsabilité, la déclaration indiquant que les états financiers ont été audités est amendée pour indiquer que l'auditeur a été engagé pour vérifier les états financiers.

³⁹ Identifier l'entité dont les états financiers ont été audités ; identifier chaque état financier, sa date et sa période, et faire référence aux notes et aux principales méthodes comptables ou utiliser une autre description appropriée conformément au référentiel comptable applicable.

⁴⁰ Voir aussi le paragraphe 9.4.2 ci-dessous. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un cadre de conformité, l'opinion et la description des responsabilités de l'auditeur se rapportent plutôt à la question de savoir si les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

⁴¹ Indiquer le pays d'origine du référentiel comptable s'il ne s'agit pas des Normes internationales comptable ou des Normes comptables internationales pour le secteur public publiées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public.

⁴² En cas d'avis de non-responsabilité sur les états financiers, cette déclaration n'est pas incluse dans le rapport de l'auditeur.

⁴³ Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou défavorable, la déclaration selon laquelle les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion de l'auditeur est modifiée pour inclure le mot « avec réserve » ou « défavorable », selon le cas. Lorsque l'auditeur n'émet pas d'opinion sur les états financiers, cette déclaration n'est pas incluse dans son rapport.

⁴⁴ Ou d'autres termes qui sont appropriés dans le contexte du cadre juridique du pays concerné.

⁴⁵ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers qui donnent une image fidèle de la situation, celle-ci peut se lire comme suit : « La direction est responsable de l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément au [référentiel comptable applicable], et à ce titre...

d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si [la direction] n'a pas l'intention de mettre [l'entité] en liquidation ou de cesser ses activités, ou s'il n'existe aucune autre solution alternative réaliste qui s'offre à elle.

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers^{46, 47}

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

Dans le cadre d'un audit conforme à la norme ISA pour les EPC, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de l'audit. En outre, nous :

- Identifions et évaluons les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci proviennent des fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne.
- Prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, mais pas dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de [l'entité].
- Apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations fournies les concernant ;
- Concluons quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Cependant, des conditions ou événements futurs pourraient conduire [l'entité] à cesser son exploitation.
- [Apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les

⁴⁶ La description des responsabilités de l'auditeur peut également figurer dans une annexe ou, lorsque la loi, la réglementation ou les normes nationales d'audit l'autorisent expressément, sur un site Web d'une autorité compétente lorsque la description aborde la présente norme ISA pour les EPC et n'est pas incompatible avec celle-ci. Dans ce cas, une référence à l'emplacement de l'annexe ou de la description doit figurer dans le rapport de l'auditeur. Lorsque l'auditeur émet un avis de non-responsabilité sur les états financiers, la description de ses responsabilités ne comprend que les questions requises par le paragraphe 9.5.33.

⁴⁷ Lorsque la Partie 10 s'applique, décrire plus en détail les responsabilités de l'auditeur dans le cadre d'une mission d'audit de groupe en indiquant ce qui suit :

- (i) Les responsabilités de l'auditeur sont de planifier et d'effectuer l'audit de groupe afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou des unités opérationnelles du groupe pour fonder une opinion sur les états financiers du groupe ;
- (ii) L'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de l'examen des travaux d'audit effectués pour les besoins de l'audit de groupe ; et
- (iii) L'auditeur demeure seul responsable de l'opinion de l'auditeur.

informations fournies, et apprécions si les états financiers reflètent les opérations et les événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils donnent une présentation sincère.]⁴⁸

Nous communiquons avec [la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise] au sujet, entre autres, de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier prévu et des constatations importantes de l'audit, y compris toute faiblesse significative du contrôle interne, relevée lors de notre audit.

[Signature au nom du cabinet d'audit, au nom personnel de l'auditeur, ou aux deux, selon le cas dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur : indiquez l'endroit dans la province ou le pays où l'auditeur exerce]

[Date : Au plus tôt à la date à laquelle l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris des éléments probants indiquant que (i) tous les états et informations à fournir qui composent les états financiers ont été établis ; et (ii) ceux qui ont l'autorité reconnue ont affirmé qu'ils ont assumé la responsabilité de ces états financiers.]

- 9.4.2. Lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, l'auditeur doit faire référence à « l'établissement et la présentation sincère de ces états financiers » ou à « l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle », selon le cas soit dans les circonstances, dans la description des responsabilités à l'égard des états financiers, ou dans le rapport de l'auditeur.
- 9.4.3. L'auditeur ne doit pas faire référence aux travaux d'un expert désigné par l'auditeur dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Si une telle référence est exigée par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne l'opinion qu'il exprime.

9.5 Modifications apportées à l'opinion

Les Tableaux A à C ci-dessous énoncent les exigences pour lesquelles un avis modifié doit être utilisé dans différentes situations, ainsi que la forme et le contenu d'un avis modifié.

- 9.5.1. L'auditeur doit modifier l'opinion figurant dans son rapport conformément aux Tableaux A à C ci-dessous lorsque :
- (a) L'auditeur conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives ;
 - (b) Ou l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.
- 9.5.2. Lorsque l'auditeur modifie l'opinion d'audit, il doit :
- (a) Remplacer l'intitulé « Fondement de l'opinion » en « Fondement de l'opinion avec réserve », « Fondement de l'opinion défavorable » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » comme indiqué dans les Tableaux A à C ;
 - (b) Et dans la section sur le fondement de l'opinion, inclure une description du point à l'origine de la modification.

⁴⁸ Pertinent lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère.

Le Tableau A ci-dessous illustre comment le jugement professionnel de l'auditeur sur la nature du problème donnant lieu à la modification de son opinion, ainsi que sur le caractère diffus ou non de son incidence ou de son incidence éventuelle sur les états financiers, permet de déterminer le type d'opinion à exprimer.

TABLEAU A Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers	
	Significatif mais non diffus	Significatif et diffus
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Le Tableau B précise la modification à apporter à l'opinion pour chaque type d'opinion du Tableau A.

TABLEAU B Type d'opinion	Référentiel reposant sur le principe de présentation sincère	Concept de conformité
9.5.3. Opinion avec réserve Rapport de l'auditeur — « Opinion avec réserve » Rapport de l'auditeur — Fondement de l'opinion : « Fondement de l'opinion avec réserve »	« À notre avis, à l'exception des [incidences ou incidences possibles] ⁴⁹ de la ou des questions décrites dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », les états financiers ci-joints [présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs / [donnent une image fidèle de] [...] conformément [au référentiel comptable applicable] »	« ... à l'exception des [incidences ou incidences possibles] de la ou des questions décrites à la section « Fondement de l'opinion avec réserve », les états financiers ci-joints ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel comptable applicable] »
9.5.4. Opinion défavorable Rapport de l'auditeur — « Opinion défavorable » Rapport de l'auditeur — Fondement de l'opinion : « Fondement de l'opinion défavorable »	« ... les états financiers ci-joints ne [présentent sincèrement / donnent pas une image fidèle de [...] conformément [au référentiel comptable applicable] »	« ... les états financiers ci-joints n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément [au référentiel comptable applicable] »
9.5.5. Impossibilité d'exprimer une opinion Rapport de l'auditeur — « Impossibilité d'exprimer une	« Nous avons été mandatés pour vérifier les états financiers de... » « Nous n'exprimons pas d'opinion sur les états financiers ci-joints. En raison de l'importance des questions décrites à la section Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion, nous n'avons	

⁴⁹ Les questions indiquées entre crochets ([]) doivent être adaptées en conséquence.

opinion » Rapport de l'auditeur — Fondement de l'opinion : « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion »	pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers. »
--	--

Le Tableau C ci-dessous présente les circonstances spécifiques dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée, ainsi que les types d'opinions exprimées dans ces circonstances en fonction de la nature de l'élément à l'origine de la modification (voir Tableau A). Le Tableau C n'est pas une liste exhaustive de toutes les circonstances dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée.

TABLEAU C Circonstances dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée	Paragraphe de référence	Avec réserve	Défavorable	Impossibilité d'exprimer une opinion
<i>Soldes d'ouverture</i>				
9.5.6. L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. L'auditeur conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les soldes d'ouverture contiennent une anomalie qui a une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, et que l'effet de l'anomalie n'est pas comptabilisé de manière appropriée ou n'est pas présenté de manière adéquate dans l'entreprise.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. L'auditeur conclut, sur la base des éléments probants recueillis, que les méthodes comptables de la période en cours ne sont pas appliquées de manière cohérente en ce qui concerne les soldes d'ouverture conformément au référentiel comptable applicable ou qu'un changement de méthodes comptables n'est pas correctement comptabilisé ou présenté de manière adéquate, conformément au référentiel comptable.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. L'opinion de l'auditeur précédent portant sur les états financiers de la période précédente comprenait une modification qui demeure pertinente et significative sur les états financiers de la période en cours.	4.5.3.	✓	✓	✓

TABLEAU C Circonstances dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée	Paragraphe de référence	Avec réserve	Défavorable	Impossibilité d'exprimer une opinion
<i>Non-respect des textes législatifs et réglementaires</i>				
9.5.10. Il n'est pas possible de recueillir suffisamment d'information sur les cas suspectés de non-respect des textes.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. L'auditeur conclut que le cas identifié ou suspecté de non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers et que cette question n'a pas été correctement prise en considération dans les états financiers.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. La direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettraient d'apprécier si ces cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. L'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait de limitations imposées par les circonstances, plutôt que par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	7.4.27.	✓		✓
<i>Confirmations externes</i>				
9.5.14. L'auditeur considère que le refus de la direction de lui permettre d'envoyer une demande de confirmation est déraisonnable, ou que l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir de procédures d'audit alternatives	7.3.24.	✓		✓
<i>Inventaire</i>				
9.5.15. L'auditeur n'est pas en mesure de mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'existence et l'état des stocks.	7.4.21.	✓		✓

TABLEAU C Circonstances dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée	Paragraphe de référence	Avec réserve	Défavorable	Impossibilité d'exprimer une opinion
<i>Litiges et réclamations</i>				
9.5.16. La direction refuse d'autoriser l'auditeur à communiquer ou à rencontrer le conseil juridique externe de l'entité, ou si le conseil juridique externe de l'entité refuse de répondre de manière appropriée à la lettre de demande d'informations, ou s'il lui est interdit d'y répondre ; et l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en réalisant des procédures d'audit alternatives.	7.4.25	✓		✓
<i>Continuité d'exploitation</i>				
9.5.17. Les états financiers ont été établis sur le principe comptable de continuité d'exploitation, mais l'auditeur juge que l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation lors l'établissement des états financiers est inappropriée.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. Les états financiers ne fournissent pas d'informations adéquates sur une incertitude significative. 9.5.19. Dans ce cas, la section sur le fondement de l'opinion avec réserve (ou défavorable) doit indiquer 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 ».	7.4.4 8.5.8	✓	✓	
9.5.20. Lors de l'évaluation par la direction de la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, la période est inférieure à douze mois à compter de la date des états financiers, et la direction ne procède pas à son évaluation ou ne l'étend pas, ce qui fait que l'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.	7.4.2.	✓		✓

TABLEAU C Circonstances dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée	Paragraphe de référence	Avec réserve	Défavorable	Impossibilité d'exprimer une opinion
<i>Événements postérieurs à la date de clôture</i>				
9.5.21. Les faits sont portés à la connaissance de l'auditeur après la date de son rapport, mais avant la date de publication des états financiers, et la direction ne modifie pas les états financiers dans les cas où l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Déclarations écrites</i>				
9.5.22. L'auditeur conclut que les déclarations écrites exigées par la présente norme ne sont pas fiables.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. La direction ne fournit pas une ou plusieurs des déclarations écrites demandées.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. L'auditeur conclut qu'il existe des doutes suffisants quant à l'intégrité de la direction, de sorte que les déclarations écrites exigées par les paragraphes 8.6.1. (a) — (c) ne sont pas fiables.	8.6.7.			✓
9.5.25. Lorsque la direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 8.6.1. a) à c).	8.6.7.			✓
<i>Chiffres correspondants</i>				
9.5.26. Les chiffres correspondants sont présentés, le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'il a été émis précédemment, comprend une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et le point à l'origine de la modification n'est pas résolu. Le paragraphe exposant le motif de l'option modifiée doit soit : (a) faire référence tant aux chiffres de la période en cours qu'aux chiffres correspondants dans la description du point à l'origine de l'opinion modifiée lorsque les incidences avérées ou possibles de ce point sur les chiffres de la période en cours sont significatives; ou b) dans d'autres cas,	9.7.6	✓	✓	✓

TABLEAU C Circonstances dans lesquelles l'opinion de l'auditeur doit être modifiée	Paragraphe de référence	Avec réserve	Défavorable	Impossibilité d'exprimer une opinion
expliquer que l'opinion d'audit a été modifiée en raison des incidences avérées ou possibles du point non résolu sur la comparabilité des chiffres de la période en cours et des chiffres correspondants.				
<i>Autres éléments</i>				
9.5.27. L'auditeur n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Les états financiers établis conformément aux dispositions d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère ne donnent pas une présentation sincère.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Les états financiers sont établis conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité et, dans des situations extrêmement rares, lorsque l'auditeur arrive à la conclusion, sur la base des éléments probants recueillis, que ces états financiers sont trompeurs.	9.3.3	✓	✓	✓

Autres points relatifs aux modifications

9.5.30. Si l'auditeur fait référence, dans son rapport d'audit, aux travaux d'un expert qu'il a désigné parce que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, l'auditeur doit préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne l'opinion qu'il exprime.

9.5.31. En cas d'anomalie significative dans les états financiers qui se rapporte à :

- (a) Les montants spécifiques dans les états financiers (y compris les informations quantitatives), l'auditeur doit inclure dans la section Fondement de l'opinion modifiée une description et une quantification des incidences financières de l'anomalie, à moins que cela ne soit pas réalisable. S'il n'est pas possible de quantifier les incidences financières, l'auditeur doit l'indiquer dans cette section ;
- (b) Les informations qualitatives, l'auditeur doit expliquer dans la section Fondement de l'opinion modifiée en quoi ces informations sont erronées.
- (c) En cas d'omission, dans les états financiers, d'informations devant être fournies, l'auditeur doit :
 - (i) S'entretenir de cette omission avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
 - (ii) Décrire la nature des informations omises dans la section Fondement de l'opinion modifiée ;
 - (iii) Et, à moins qu'une loi ou une réglementation ne l'interdise, mentionner les informations omises, pour autant que cela soit raisonnablement réalisable en pratique et qu'il ait pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur ces informations.

- 9.5.32. Si la modification résulte de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit indiquer dans la section « Fondement de l'opinion modifiée » les raisons de cette impossibilité.
- 9.5.33. Lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers parce qu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il doit modifier dans le rapport, la description des responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers en vertu du paragraphe 9.4.1 afin d'inclure uniquement :
- (a) Une déclaration indiquant que les responsabilités de l'auditeur consistent à réaliser un audit des états financiers de l'entité conformément à la norme ISA pour les EPC et à émettre un rapport d'audit ;
 - (b) Une déclaration indiquant que, toutefois, en raison du ou des points décrits dans la section « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion », il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les états financiers ;
 - (c) Et une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité conformément aux règles d'éthique applicables à l'audit et qu'il s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique conformément à ces règles.
- 9.5.34. S'il a exprimé une opinion défavorable ou s'il a formulé une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit préciser, dans la section « Fondement de l'opinion modifiée », tout autre point dont il aurait eu connaissance et qui l'aurait obligé à exprimer une opinion modifiée ainsi que son incidence.

9.6 Autres paragraphes du rapport de l'auditeur

Les « paragraphes d'observations » et les « paragraphes relatifs à d'autres points » du rapport de l'auditeur sont utilisés lorsqu'il estime nécessaire de :

- *Attirer l'attention des utilisateurs sur un ou plusieurs points présentés ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui sont d'une importance telle qu'ils sont essentiels à leur compréhension des états financiers (paragraphe d'observations) ;*
- *Ou attirer l'attention des utilisateurs sur tous points autres que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui sont pertinents pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit (Paragraphe relatif à d'autres points).*

Paragraphes d'observations

- 9.6.1. 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 professionnel, est d'une importance telle qu'il est essentiel à leur compréhension des états financiers, et qu'il ne serait pas tenu de modifier l'opinion à la suite de ce point, il doit inclure dans son rapport un paragraphe d'observation indiquant que son rapport n'est pas modifié au regard de ce point mis en exergue.

Voici des exemples de cas où des paragraphes d'observations peuvent être nécessaires :

- *Lorsque le référentiel comptable prescrit par la loi ou la réglementation serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit.*
- *Lorsque l'auditeur a eu connaissance de faits après la date de son rapport d'audit (c'est-à-dire, des événements postérieurs à la date de clôture) et émet un nouveau rapport ou un rapport modifié.*

L'inclusion d'un paragraphe d'observations dans le rapport de l'auditeur ne remet pas en cause son opinion. Un « paragraphe d'observations » ne remplace pas :

- *Une opinion modifiée lorsque ceci est requis par les spécificités de la mission d'audit concernée ;*
- *Les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers conformément au référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires par ailleurs pour que les états financiers donnent une présentation sincère ;*
- *Ou la communication d'information en cas d'incertitude significative liée à des événements ou à des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation.*

Paragraphes relatifs à d'autres points

Le contenu d'un paragraphe relatif à d'autres points reflète clairement le fait qu'il n'y a pas d'obligation de présenter ou de fournir des informations relatives à ces autres points dans les états financiers. Un paragraphe relatif à d'autres points ne comporte pas d'informations que la loi, la réglementation ou d'autres normes professionnelles, par exemple les règles d'éthique concernant la confidentialité des informations, interdisent à l'auditeur de divulguer. Le paragraphe relatif à d'autres points ne contient pas d'informations que la direction est tenue de fournir.

- 9.6.2. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux qui sont présentés ou faisant l'objet d'informations fournies dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou de son rapport d'audit, il doit inclure dans son rapport d'audit un paragraphe relatif à d'autres points, à condition que cela ne soit pas interdit par la loi ou la réglementation.

Contenu des autres paragraphes du rapport d'audit

- 9.6.3. Lorsque l'auditeur inclut dans son rapport un paragraphe d'observations, un paragraphe relatif à d'autres points ou une incertitude significative liée à la continuité d'exploitation, l'auditeur doit inclure le paragraphe ou la section conformément au Tableau D ci-dessous :

TABLEAU D Paragraphe ou section	Emplacement	Le titre doit inclure	Le contenu doit inclure
9.6.4. Paragraphe d'observations	Une section distincte du rapport de l'auditeur	L'en-tête approprié comprend « Observation »	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. Une référence uniquement aux informations présentées ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers. Une indication que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue.

TABEAU D Paragraphe ou section	Emplacement	Le titre doit inclure	Le contenu doit inclure
9.6.5. Paragraphe relatif à d'autres points	Une section distincte du rapport de l'auditeur	L'en-tête approprié comprend « autres points »	Selon les circonstances
9.6.6. Paragraphe sur l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation	Une section distincte du rapport de l'auditeur	« Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »	Attirer l'attention sur la note aux états financiers décrivant les points liés à l'incertitude significative. Préciser 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.

9.6.7. Lorsque l'auditeur a connaissance de faits après la publication des états financiers et si la direction modifie les états financiers, l'auditeur doit inclure dans son nouveau rapport d'audit ou son rapport modifié, un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points attirant l'attention des utilisateurs sur la raison de la modification et faisant référence au rapport de l'auditeur émis antérieurement.

9.7 Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs

9.7.1. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel comptable applicable et si ces informations sont correctement présentées. A cette fin, l'auditeur doit apprécier si :

- (a) Les données comparatives sont en accord avec les montants et autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraitées ;
- (b) Et si les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement comptabilisés et sont présentés et communiqués de manière adéquate.

9.7.2. Si l'auditeur a connaissance, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, d'une possible anomalie significative dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative. Si les états financiers de la période précédente ont été corrigés, l'auditeur doit s'assurer que les données comparatives sont en accord avec les états financiers corrigés.

9.7.3. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et que la loi ou la réglementation n'interdit pas à l'auditeur de faire référence au rapport de l'auditeur précédent portant sur les chiffres correspondants et qu'il décide de le faire, il doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit :

- (a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
- (b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion était modifiée, les raisons qui en sont la cause ;

- (c) La date de ce rapport.

- 9.7.4. Si les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent et sont présentés sous forme d'états financiers comparatifs, l'auditeur doit, outre l'expression d'une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points :
- (a) Que les états financiers de la période précédente ont été audités par un auditeur précédent ;
 - (b) Le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, si l'opinion a été modifiée, les raisons qui en sont la cause ;
 - (c) Et la date de ce rapport, à moins que le rapport de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit réémis par ce dernier avec les états financiers.
- 9.7.5. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points de son rapport d'audit que les chiffres correspondants ou les états financiers comparatifs n'ont pas été audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés portant sur les soldes d'ouverture afin de s'assurer qu'ils ne contiennent pas d'anomalies qui affectent de manière significative les états financiers de la période en cours.

Chiffres correspondants

- 9.7.6. Lorsque des chiffres correspondants sont présentés, l'opinion de l'auditeur ne doit pas se référer aux chiffres correspondants, sauf conformément au paragraphe 9.7.5 ou dans les circonstances suivantes :
- (a) Si le rapport de l'auditeur de la période précédente, tel qu'émis antérieurement, comportait une opinion avec réserve, une impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et que la question qui a donné lieu à cette opinion modifiée n'est pas résolue, l'auditeur doit modifier son opinion sur les états financiers de la période en cours.⁵⁰
 - (b) Si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été précédemment émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours une opinion avec réserve ou une opinion défavorable portant sur les chiffres correspondant qui y sont présentés.

États financiers comparatifs

- 9.7.7. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes présentées dans les états financiers sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée.
- 9.7.8. Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, et si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle antérieurement exprimée, l'auditeur doit indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points.

9.8 Autres informations

Les « autres informations » sont des informations financières ou non (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) contenues dans le rapport annuel d'une entité.

- 9.8.1. L'auditeur doit déterminer, en s'entretenant avec la direction, le ou les documents qui constituent le rapport annuel, ainsi que les modalités et le calendrier de publication prévus par l'entité pour ce ou ces documents.

⁵⁰ Pour l'incidence sur le rapport de l'auditeur, voir la Partie 9, paragraphe 9.5.26.

- 9.8.2. L'auditeur doit procéder à une lecture des autres informations et :
- (a) Apprécier s'il existe une incohérence significative entre ces autres informations et les états financiers ;
 - (b) Apprécier s'il existe une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit.

- 9.8.3. Lorsqu'il procède à la lecture des autres informations conformément au paragraphe 9.8.2(a), l'auditeur, doit, pour évaluer leur cohérence, comparer des montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations (qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers, ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard) avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers.

En évaluant la cohérence des montants ou autres éléments sélectionnés, l'auditeur n'est pas tenu de comparer tous les montants ou autres éléments sélectionnés parmi les autres informations qui sont censés être identiques à des montants ou autres éléments des états financiers, ou qui sont censés résumer ces montants ou autres éléments ou fournir des précisions à leur égard avec les montants ou autres éléments correspondants contenus dans les états financiers.

- 9.8.4. Lorsqu'il procède à la lecture des autres informations, l'auditeur doit également rester attentif aux indices suggérant que les autres informations qui ne sont pas liées aux états financiers ou à la connaissance qu'il a acquise lors de l'audit comportent une anomalie significative.
- 9.8.5. Si l'auditeur identifie qu'une incohérence significative semble exister (ou se rend compte que les autres informations semblent comporter une anomalie significative), il doit s'en entretenir avec la direction et, au besoin, mettre en œuvre d'autres procédures pour tirer une conclusion quant à savoir :
- (a) S'il existe une anomalie significative dans les autres informations ;
 - (b) S'il existe une anomalie significative dans les états financiers ;
 - (c) Ou s'il doit mettre à jour sa connaissance de l'entité et de son environnement.
- 9.8.6. Si l'auditeur conclut, sur la base des éléments probants recueillis, qu'il existe une anomalie significative concernant les autres informations, il doit demander à la direction de corriger ces informations. Si la direction :
- (a) Consent à corriger les autres informations, l'auditeur doit vérifier que la correction a été effectuée ;
 - (b) Si elle refuse de corriger les autres informations, l'auditeur doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et demander que la correction soit effectuée. Si la correction n'est toujours pas effectuée, l'auditeur doit examiner les implications pour son rapport d'audit conformément au Tableau E ci-dessous ou se démettre de la mission lorsque cela est possible.
- 9.8.7. Si l'auditeur a obtenu une partie ou la totalité des autres informations à la date de son rapport, il doit inclure une section « Autres informations » dans son rapport conformément au Tableau E.

TABLEAU E Paragraphe ou Section	Emplacement	Titre	Le contenu doit inclure
9.8.9. Section « Autres informations »	Une section distincte du rapport de l'auditeur	« Autres informations » ou autre titre approprié	(a) Une mention selon laquelle la direction est responsable des autres informations ; (b) l'identification des autres informations, s'il en existe, recueillies par l'auditeur avant la date de son rapport ; (c) une mention indiquant que l'opinion de l'auditeur ne couvre pas les autres informations et qu'en conséquence, l'auditeur n'exprime pas d'opinion d'audit ni quelque autre forme d'assurance sur ces informations ; (d) Une description des obligations de l'auditeur de procéder à une lecture des autres informations, de les prendre en considération et d'en rendre compte dans son rapport d'audit, tel que requis par la présente norme ISA pour les EPC ; (e) Et, lorsque d'autres informations ont été recueillies avant la date du rapport de l'auditeur : (i) Soit une mention indiquant que l'auditeur n'a rien à signaler ; (ii) Soit, si l'auditeur a conclu à l'existence d'une anomalie significative non corrigée dans les autres informations, une mention décrivant cette anomalie.

9.8.10. A moins que la loi ou la réglementation ne l'exige, lorsque l'auditeur formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, son rapport d'audit ne doit pas comprendre de section sur les autres informations

9.9 Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les questions spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrites ci-dessous.

- 9.9.1. L'auditeur doit documenter les procédures mises en œuvre en relation avec les autres informations et leur version définitive.

10. Audits d'états financiers d'un groupe

Contenu de la présente Partie

La Partie 10 énonce les points particuliers qui s'appliquent à un audit d'un groupe. Dans l'ensemble de la présente Partie, « l'auditeur » doit être remplacé par l'expression « l'auditeur du groupe. »

Champ d'application de la présente Partie

Toutes les parties de la norme ISA pour les EPC s'appliquent à un audit d'un groupe. Les exigences et les indications contenues dans la présente Partie font référence à l'application d'autres parties de la norme ISA pour l'audit d'un groupe, ou les développent.

10.1. Objectif

10.1.1. L'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et de planifier et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre de façon appropriée à cette évaluation des risques.

10.2. Planification des activités

10.2.1. En application de la Partie 5, l'auditeur doit établir, et mettre à jour si nécessaire, l'étendue, le calendrier et la stratégie générale d'audit d'un groupe. Ce faisant, l'auditeur doit déterminer :

- (a) Les composants sur lesquels des travaux d'audit seront effectués ;
- (b) Et les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit d'un groupe.

Composants

La détermination des composants devant faire l'objet d'audit est une question de jugement professionnel. Les facteurs qui peuvent influencer la décision de l'auditeur comprennent, par exemple :

- *La nature d'événements ou de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions qui se rapportent à un composant, par exemple, des entités ou des unités opérationnelles nouvellement créées ou acquises ou des entités ou unités opérationnelles ayant connu des changements importants ;*
- *La décomposition des flux d'opérations importants, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, dans les états financiers du groupe, entre les différents composants, en tenant compte de l'ampleur et de la nature des actifs, passifs et des opérations se rattachant à la localisation ou à l'unité opérationnelle par rapport aux états financiers du groupe.*
- *La question de savoir si des éléments probants d'audit suffisants et appropriés sont attendus pour l'ensemble des flux d'opérations importants, des soldes de comptes importants et des informations importantes à fournir qui figurent dans les états financiers du groupe à partir des travaux d'audit prévus sur l'information financière des composants identifiés ;*
- *La nature et l'étendue des anomalies détectées dans les informations financières du composant ou des faiblesses du contrôle relevées par rapport à ce composant lors des audits des périodes précédentes ;*
- *La nature des contrôles et l'étendue de leurs points communs dans l'ensemble du groupe et la question de savoir si les activités du groupe pertinentes pour l'information financière sont centralisées ou non, et la manière dont elles le sont, le cas échéant.*

Selon sa connaissance de la structure organisationnelle et du système d'information du groupe, l'auditeur peut décider de réunir les informations financières de certaines entités ou unités

opérationnelles pour les besoins de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, un groupe peut avoir trois entités juridiques qui présentent des caractéristiques d'entreprise similaires, exerçant leurs activités dans la même localisation géographique sous la même direction et utilisant un système commun de contrôle interne, y compris le même système d'information. Dans ces circonstances, l'auditeur pourrait décider de les traiter comme un seul composant.

Ressources

La Partie 3 requiert que l'associé responsable de la mission détermine que des ressources suffisantes et appropriées soient affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission en temps opportun. La détermination par l'auditeur des ressources nécessaires à la réalisation de l'audit de groupe relève du jugement professionnel et peut inclure la compréhension :

- *Du groupe ;*
- *Des composants du groupe où les travaux d'audit doivent être effectués, la localisation de ces composants et tous facteurs connexes liés au cadre juridictionnel comme la langue, la culture et la réglementation ;*
- *De savoir s'il faut effectuer des travaux de manière centralisée, sur des composants ou une combinaison de ceux-ci.*

10.2.2. S'il conclut, après l'acceptation ou le maintien de la mission d'audit d'un groupe, que des éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis, l'associé responsable de l'audit d'un groupe doit tenir compte des incidences possibles sur l'audit d'un groupe.

10.3. Caractère significatif

10.3.1 Dans le cadre de l'application de la Partie 5, lorsque des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers du groupe proviennent de différents composants, l'auditeur d'un groupe doit déterminer, pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, le seuil de planification pour les travaux des composants. Pour faire face au risque d'agrégation, ce montant doit être inférieur au seuil de planification pour les travaux du groupe.

Le montant du seuil de planification au niveau du composant peut être différent pour chacun des composants. De plus, il n'est pas nécessaire que le seuil de planification au niveau d'un composant particulier corresponde à une fraction donnée du seuil de planification au niveau du groupe. Il se peut donc que la somme des seuils de planification au niveau des composants excède le seuil de planification au niveau du groupe.

La norme ISA pour les EPC ne requiert pas que le seuil de planification au niveau du composant soit fixé pour chaque flux d'opérations, solde du compte ou information à fournir du composant sur lequel des procédures d'audit sont mises en œuvre. Toutefois, si, dans les circonstances propres au groupe, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de planification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers du groupe. La Partie 5 requiert la détermination du ou des seuils de signification à appliquer à ces flux d'opérations, soldes de comptes ou d'informations à fournir. Dans ces circonstances, l'auditeur peut considérer qu'il serait approprié de fixer, pour les flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir en question, un seuil de planification au niveau du composant inférieur au montant communiqué à l'auditeur du composant.

La détermination du seuil de planification au niveau du composant ne relève pas d'un simple calcul arithmétique et implique l'exercice d'un jugement professionnel. Lorsqu'il établit le seuil de planification au niveau du composant, l'auditeur peut prendre en compte de facteurs tels que :

- *Le nombre de composants dont proviennent les informations financières (par exemple, lorsque les composants sont nombreux, il convient normalement d'abaisser le seuil de planification au niveau du composant afin de gérer le risque d'agrégation). L'importance relative du composant par rapport au groupe peut affecter l'étendue de la désagrégation (par exemple, lorsqu'un composant représente à lui seul une large partie du groupe, il est possible que le reste des informations financières proviennent d'un petit nombre de composants).*
- *La nature, la fréquence et l'ampleur attendues des anomalies dans les informations financières du composant, par exemple la nature et l'étendue des anomalies relevées dans les informations financières du composant lors des audits antérieurs.*

Le paragraphe 10.3.1 requiert que le seuil de planification au niveau du composant soit inférieur à celui du groupe afin de tenir compte du risque d'agrégation. Toutefois, le seuil de planification au niveau du composant peut approcher celui du groupe dans certaines circonstances où le risque d'agrégation est moindre, par exemple lorsque les informations financières d'un composant particulier représentent une portion importante des états financiers du groupe.

10.4. Acquisition d'une connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne du groupe

10.4.1. Dans l'application de la Partie 6, l'auditeur doit acquérir la connaissance :

- (a) De la structure organisationnelle du groupe et son et son modèle d'affaire, notamment :
 - (i) Les localisations où le groupe exerce ses activités ;
 - (ii) La nature des activités du groupe et leur degré de similitude dans l'ensemble du groupe ;
 - (iii) La mesure dans laquelle le recours à l'informatique est intégré dans le modèle d'affaire du groupe.
- (b) Du référentiel comptable applicable et de la cohérence des méthodes et pratiques comptables à l'échelle du groupe.
- (c) Du système de contrôle interne du groupe, incluant :
 - (i) Le processus de consolidation mis en œuvre par le groupe et les ajustements de consolidation ;
 - (ii) La nature des contrôles et l'étendue de leurs points communs ;
 - (iii) Comment les activités pertinentes pour l'information financière sont centralisées ;
 - (iv) Et la manière dont la direction du groupe communique à la direction des entités ou des unités opérationnelles les points importants pour l'établissement des états financiers du groupe.

10.5. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

10.5.1. Pour l'application de la Partie 6, selon la connaissance acquise au paragraphe 10.4.1, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris en ce qui concerne le processus de consolidation.

Dans le cadre de l'application de la Partie 6, l'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des

assertions. Des informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe peuvent inclure :

- La possibilité qu'il existe des composants davantage exposés à des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.*
- Le fait qu'il existe ou non des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un biais introduit par la direction par rapport au processus de consolidation.*
- La manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe contrôlent le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe et les contrôles que celle-ci a mis en place pour réduire ces risques.*
- Les réponses apportées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, et la direction du groupe aux demandes de l'auditeur portant sur le fait de savoir s'ils ont connaissance d'une fraude révélée, suspectées ou alléguées touchant l'un des composants du groupe.*

10.6. Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

10.6.1. Lorsqu'il applique la Partie 7, l'auditeur doit déterminer les composants à l'égard desquels des procédures d'audit complémentaires seront mises en œuvre, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des travaux au niveau de ces composants.

Si la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'un ou de plusieurs flux d'opérations ou informations à fournir, sous forme agrégée, permet de recueillir des éléments probants en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives – par exemple, si les documents comptables concernant les produits de tout le groupe sont établis et tenus à jour centralement.

L'auditeur d'un groupe peut déterminer qu'il est possible de considérer les informations financières de plusieurs composants comme une seule population pour la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, notamment lorsque les opérations sont jugées homogènes du fait qu'elles présentent les mêmes caractéristiques et les mêmes risques d'anomalies significatives et font l'objet de contrôles dont la conception et le fonctionnement sont uniformes.

Dans de tels cas, le seuil de planification au niveau du groupe sera souvent utilisé pour la mise en œuvre de ces procédures.

Dans d'autres circonstances, afin de répondre aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe concernant les informations financières d'un composant, il peut être plus efficace de mettre en œuvre les procédures au niveau du composant. En réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut déterminer que l'étendue des travaux suivante est appropriée pour un composant :

- Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble de l'information financière du composant ;*
- Concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou un ou plusieurs flux d'opérations ou informations à fournir ;*
- Ou mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires particulières.*

Processus de consolidation

10.6.2. L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe associés au processus de consolidation. Cela consiste :

- (a) A évaluer si les états financiers du groupe englobent toutes les entités et unités opérationnelles, conformément aux exigences du référentiel comptable applicable ;
- (b) A évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation ;
- (c) A évaluer si les jugements portés par la direction dans le cadre du processus de consolidation présentent des indices de biais introduits éventuellement par la direction ;
- (d) A répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont associés au processus de consolidation.

Le processus de consolidation peut requérir d'effectuer des ajustements et des reclassements des montants présentés dans les états financiers du groupe qui ne sont pas enregistrés par les applications informatiques classiques, et peuvent ne pas être sujets aux mêmes contrôles que les autres informations financières. L'évaluation par l'auditeur du caractère approprié, de l'exhaustivité et de l'exactitude des ajustements et des reclassements peut comprendre :

- *L'évaluation du fait que les ajustements importants reflètent ou non de manière appropriée les événements et les transactions sous-jacents ;*
- *La détermination du fait que les entités ou les unités opérationnelles dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe ont été correctement prises en compte ;*
- *La vérification que les ajustements importants ont été correctement calculés, enregistrés et autorisés par la direction du groupe et, le cas échéant, par la direction du composant ;*
- *La vérification que les ajustements sont correctement étayés et suffisamment documentés ; et*
- *Le pointage des rapprochements et l'élimination des opérations et des profits non réalisés intragroupe, ainsi que des soldes de comptes intragroupe.*

10.7. Exigences spécifiques en matière de communication

10.7.1. L'auditeur doit communiquer les points suivants aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) Une description générale des travaux à effectuer à l'égard des composants du groupe.
- (b) Toute fraude identifiée ou suspectée impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe, ou d'autres personnes lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

10.8. Exigences spécifiques en matière de documentation

En plus des exigences générales en matière de documentation énoncées à la Partie 2.4 qui s'appliquent tout au long de la mission d'audit, les questions spécifiques à documenter qui se rapportent à la présente Partie sont décrites ci-dessous.

10.8.1. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit :

- (a) Ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer les composants pour la planification et de la réalisation de l'audit de groupe ;
- (b) Ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer le seuil de planification au niveau du composant ;
- (c) Et les aspects clés de la connaissance du système de contrôle interne du groupe.

ANNEXE 1

Glossaire

Ce glossaire répertorie les termes définis pour les besoins de la norme ISA pour les EPC. Les définitions contribuent à l'application et à l'interprétation cohérentes de la présente norme et ne sont pas destinées à remplacer les définitions qui peuvent être établies à d'autres fins, que ce soit dans une loi, une réglementation ou autre. Sauf indication contraire, les définitions ont le même sens dans l'ensemble de la présente norme. De plus, ce glossaire comprend des descriptions d'autres termes figurant dans la norme ISA pour les EPC afin de faciliter l'interprétation et la traduction courantes et cohérentes (ces autres termes sont identifiés par un astérisque « * »).

* **Activités de contrôle** — Les politiques et les procédures qui aident à assurer l'application des directives de la direction. Les activités de contrôle sont une composante du contrôle interne.

Anomalie — Une anomalie ou un écart dont il n'est pas démontré qu'il est représentatif d'anomalies ou d'écarts dans une population.

Anomalie tolérable — Montant en valeur monétaire fixé par l'auditeur par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que l'ensemble des anomalies affectant réellement la population n'excède le montant fixé.

Anomalies non corrigées — Anomalies que l'auditeur a accumulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

Assertions — Déclarations, explicites ou non, concernant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la divulgation d'informations dans les états financiers qui sont inhérentes à la direction et qui indiquent que les états financiers sont établis conformément au référentiel comptable applicable. Les assertions sont utilisées par l'auditeur pour prendre en compte les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir lors de l'identification, de l'évaluation et de la réponse aux risques d'anomalies significatives.

Assertions pertinentes — Une affirmation concernant un flux d'opérations, le solde d'un compte ou des informations à fournir est pertinente lorsqu'elle comporte un risque identifié d'anomalies significatives. La question de savoir si une assertion est pertinente est faite avant la prise en compte de tout contrôle connexe (comme le risque inhérent).

Associé — Toute personne ayant le pouvoir de lier la société à l'égard de l'exécution d'une mission de services professionnels.

Associé responsable de la mission⁵¹ — L'associé ou toute autre personne, nommés par le cabinet, qui est responsable de la mission d'audit et de son exécution, ainsi que du rapport de l'auditeur qui est publié au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, dispose de l'autorité appropriée d'un organisme professionnel, juridique ou réglementaire.

Assurance — (voir *Assurance raisonnable*)

Assurance raisonnable (dans le contexte d'un audit d'états financiers) — Un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance.

⁵¹ Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » doivent être interprétés comme faisant référence à leurs équivalents du secteur public, le cas échéant

Auditeur — Désigne la ou les personnes qui réalisent l'audit, généralement l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe affectée à la mission, ou, le cas échéant, le cabinet. Lorsque la norme ISA pour les EPC prévoit expressément qu'une diligence requise soit effectuée ou qu'une obligation soit remplie directement par l'associé responsable de la mission, le terme d'« associé responsable de la mission » plutôt que celui d'« auditeur » est utilisé. Dans le secteur public, les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » doivent s'interpréter comme désignant ; le cas échéant, leurs équivalents.

Auditeur d'un composant — Auditeur qui effectue des travaux d'audit à l'égard d'un composant pour les besoins de l'audit d'un groupe. L'auditeur d'un composant fait partie de l'équipe affectée à la mission d'audit d'un groupe.

Auditeur de la société de services — Un auditeur qui, à la demande de la société de services, établit un rapport d'assurance sur les contrôles au sein de cette société.

Auditeur expérimenté — Une personne (interne ou externe au cabinet) qui possède une expérience pratique de l'audit et une compréhension raisonnable de :

- (a) Processus d'audit ;
- (b) La norme ISA pour les EPC et les exigences légales et réglementaires applicables ;
- (c) L'environnement commercial dans lequel l'entité exerce ses activités ;
- (d) Les questions d'audit et comptable pertinentes pour le secteur d'activité de l'entité.

Auditeur précédent — L'auditeur d'un autre cabinet d'audit, qui a audité les états financiers d'une entité au cours de la période précédente et qui a été remplacé par l'auditeur actuel.

* **Auditeurs internes** — Fonction d'une entité qui exerce des activités d'assurance et de consultation visant à évaluer et à améliorer l'efficacité de ses processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne.

Autres informations — Les informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états) contenues dans le rapport annuel d'une entité.

Avis modifié — (voir *Opinion de l'audit*)

Cabinet — Un praticien individuel, une société de personnes ou une autre entité de professionnels comptables, ou l'équivalent dans le secteur public.

Cabinet d'audit — (voir *Cabinet*)

Cadre à usage général — Un référentiel comptable conçu pour répondre aux besoins communs comptable d'un large éventail d'utilisateurs. Le référentiel comptable peut être une présentation sincère ou un cadre de conformité.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un cadre comptable qui requiert le respect des exigences du cadre et :

- (a) Soit reconnaît, explicitement ou implicitement, que, pour obtenir une présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations allant au-delà de celles spécifiquement requises par le référentiel ;
- (b) Soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour parvenir à une présentation sincère des états financiers. De telles dérogations ne devraient être nécessaires que dans des circonstances extrêmement rares.

Le terme « cadre de conformité » est utilisé pour désigner un référentiel comptable qui demande le respect des exigences du cadre, mais qui ne contient pas les reconnaissances mentionnées aux points (a) ou (b) ci-dessus

Cadre à usage particulier — Un référentiel comptable conçu pour répondre aux besoins comptables de certains utilisateurs. Le référentiel comptable peut être une présentation sincère ou un cadre de conformité.

Cadre de conformité — (voir *Référentiel comptable applicable et Cadre à usage général*)

Caractère approprié (des éléments probants) — Dimension qualitative des éléments probants ; c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour étayer les conclusions sur lesquelles l'auditeur fonde son opinion d'audit.

Caractère suffisant (des éléments probants) — Dimension quantitative des éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est fonction de l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives mais aussi de la qualité des éléments probants recueillis.

Chiffres correspondants — Informations comparatives dans le cadre desquelles les montants et autres informations à fournir pour la période précédente sont inclus dans les états financiers de la période en cours et sont destinés à être lus uniquement en relation avec les montants et autres informations se rapportant à la période en cours (appelés « chiffres de la période en cours »). Le niveau de détail présenté dans les montants et les informations correspondants est principalement dicté par leur pertinence par rapport aux chiffres de la période en cours.

Composant — Une entité, une unité opérationnelle, une fonction ou un segment d'activité, ou une combinaison de celles-ci, selon le découpage établi par l'auditeur d'un groupe pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit dans le cadre d'un audit d'un groupe.

Conditions préalables à un audit — L'utilisation par la direction d'un référentiel comptable acceptable pour l'établissement des états financiers et l'accord de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les prémisses sur lesquelles l'audit est effectué.

Confirmation externe — Éléments probants recueillis sous forme de réponse écrite directe à l'auditeur d'un tiers (la partie confirmante), sur support papier, électronique ou autre.

Contrôle de substance — Une procédure d'audit conçue pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions. Les contrôles de substance comprennent :

- (a) Des vérifications de détails (sur des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies dans les états financiers) ;
- (b) Et des procédures analytiques de substance.

* **Contrôle interne** — Processus conçu, mis en œuvre et tenu à jour par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de la direction et d'autres membres du personnel afin de fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs d'une entité en ce qui a trait à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et à l'efficience des opérations et à la conformité aux *textes législatifs et réglementaires* applicables. Le terme « contrôles » désigne tous les aspects d'une ou de plusieurs composants du contrôle interne.

Contrôles — Politiques ou procédures qu'une entité établit pour atteindre les objectifs de contrôle de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans ce contexte :

- (a) Les politiques sont des énoncés de ce qui devrait ou ne devrait pas être fait au sein de l'entité pour exercer le contrôle. De telles déclarations peuvent être documentées, explicitement énoncées dans des communications ou sous-entendues par des actions et des décisions ;
- (b) Les procédures sont des actions visant à mettre en œuvre des politiques.

Contrôles au niveau de la société de service — Contrôles sur l'atteinte d'un objectif de contrôle couvert par le rapport d'assurance de l'auditeur de service.

Contrôles généraux des processus informatiques — Contrôles des processus informatiques de l'entité qui appuient le bon fonctionnement continu de l'environnement informatique, y compris le fonctionnement efficace continu des contrôles du traitement et l'intégrité de l'information (exhaustivité, exactitude et validité des informations) dans le système d'information de l'entité. Voir aussi la définition de l'*environnement informatique*.

Date d'approbation des états financiers — La date à laquelle tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes afférentes, ont été établis et à laquelle les personnes ayant l'autorité reconnue ont affirmé qu'elles en ont assumé la responsabilité.

Date de publication des états financiers — La date à laquelle le rapport de l'auditeur et les états financiers vérifiés sont mis à la disposition de tiers.

Date des états financiers — La date de fin de la dernière période couverte par les états financiers.

Date du rapport de l'auditeur — La date indiquée dans le rapport d'audit portant sur les états financiers.

Déclaration écrite — Une déclaration écrite de la direction fournie à l'auditeur pour confirmer certains points ou pour étayer d'autres éléments probants. Les déclarations écrites dans ce contexte ne comprennent pas les états financiers, les assertions qui y sont formulées, ni les livres et registres à l'appui.

* **Déterminer** — Analyser les risques identifiés d'anomalies significatives afin de tirer des conclusions sur leur importance. Par convention, le terme « déterminer » n'est utilisé qu'en relation avec le risque (voir aussi *Évaluer*).

Demande de confirmation expresse — Une demande que la partie confirmante réponde directement à l'auditeur en indiquant si la partie confirmante est d'accord ou en désaccord avec les informations contenues dans la demande, ou en fournissant les informations demandées.

Direction d'un composant — les dirigeants responsables d'un composant.

Diffus — Terme utilisé, dans le contexte d'anomalies, pour décrire les incidences sur les états financiers d'anomalies ou les effets possibles sur les états financiers d'anomalies, le cas échéant, qui ne sont pas détectées en raison de l'incapacité à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les incidences généralisées sur les états financiers sont celles qui, de l'avis de l'auditeur :

- (a) Ne se limitent pas à des éléments, comptes ou postes spécifiques des états financiers ;
- (b) S'ils sont ainsi limités, représentent ou pourraient représenter une proportion importante des états financiers ;
- (c) Ou, en ce qui concerne les informations à fournir, sont fondamentales pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

Documentation d'audit — Le registre des procédures d'audit appliquées, des éléments probants pertinents recueillis et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu (des termes tels que « documents de travail » sont également parfois utilisés).

Documents comptables — Journaux des écritures comptables de base et pièces justificatives, tels que les chèques et les traces des transferts électroniques de fonds ; les factures ; les contrats ; le grand-livre général et les journaux auxiliaires, les écritures et les autres ajustements des états financiers qui ne sont pas traduits par des écritures de journal, ainsi que les documents tels que des feuilles de travail et les feuilles d'analyse venant à l'appui des répartitions de coûts, de calculs, ou de rapprochements et autres informations fournies.

Dossier d'audit — Un ou plusieurs dossiers ou autres supports de stockage, sous forme physique ou électronique, contenant les documents qui composent la documentation d'audit d'une mission spécifique.

Échantillon — (voir *Sondage en audit*)

Éléments probants — Information utilisée par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Les éléments probants comprennent des informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers ainsi que d'autres informations (voir *Suffisance des éléments probants* et *Pertinence des éléments probants*).

Enquête — consiste à rechercher des informations auprès de personnes bien informées, financières et non financières, au sein de l'entité ou à l'extérieur de l'entité.

* **Environnement de contrôle** — Comprend les fonctions de gouvernance et de gestion ainsi que les attitudes, la sensibilisation et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et de la direction concernant le contrôle interne de l'entité et son importance dans l'entité. L'environnement de contrôle est une composante du contrôle interne.

Entité utilisatrice — Une entité qui fait appel à une société de services et dont les états financiers font l'objet d'un audit.

Équipe affectée à la mission — Tous les associés et le personnel qui exécutent la mission d'audit, ainsi que toute autre personne qui exécute les procédures d'audit dans le cadre de la mission, à l'exclusion de l'expert externe désigné par l'auditeur et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission.

* **Erreur** — Une anomalie non intentionnelle dans les états financiers, y compris l'omission d'un montant ou d'une information.

Esprit critique — Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants.

Estimation comptable — Montant monétaire dont l'évaluation, selon les exigences du référentiel comptable applicable, comporte une incertitude attachée à l'évaluation.

Estimation ponctuelle de l'auditeur ou fourchette de l'auditeur — Montant ou fourchette de montants établis par l'auditeur pour évaluer l'estimation ponctuelle de la direction.

États financiers — Présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les informations fournies, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période donnée, conformément à un référentiel comptable. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les

dispositions du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état seul. Les informations à fournir dans les états financiers comprennent les informations explicatives ou descriptives, établies comme requises, expressément permises ou autrement admises par le référentiel comptable applicable, présentées dans le corps même d'un état financier ou dans les notes y afférentes, ou incorporées à ceux-ci par référence.

États financiers à usage général — États financiers établis conformément à un cadre d'usage général.

États financiers à usage particulier — États financiers établis conformément à un cadre à usage particulier.

États financiers comparatifs — Informations comparatives dans lesquelles les montants et autres informations à fournir pour la période précédente sont inclus à des fins de comparaison avec les états financiers de la période en cours, mais qui, s'ils sont audités, sont mentionnés dans l'opinion de l'auditeur. Le niveau d'information inclus dans ces états financiers comparatifs est comparable à celui des états financiers de l'exercice considéré.

États financiers du groupe — États financiers qui incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité opérationnelle du fait d'un processus de consolidation. Pour les besoins de la norme ISA pour les EPC, un processus de consolidation englobe :

- (a) La consolidation par intégration globale, la consolidation par intégration proportionnelle ou la mise en équivalence ;
- (b) La présentation dans les états financiers combinés des informations financières d'entités ou d'unités opérationnelles qui, sans avoir d'entité mère, sont sous contrôle commun ou relèvent de la même direction ;
- (c) Ou l'agrégation d'informations financières concernant des entités ou des unités opérationnelles, comme des succursales ou des divisions.

Évaluation de la qualité de la mission — Évaluation objective des jugements importants portés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions qui en sont tirées, effectuée par l'évaluateur de la qualité de la mission et réalisée au plus tard à la date du rapport de mission.

Évaluateur de la qualité de la mission — Un associé, une autre personne du cabinet ou une personne externe nommée par le cabinet pour évaluer la qualité de la mission.

Événements postérieurs à la date de clôture — Événements survenus entre la date des états financiers et la date du rapport de l'auditeur, et faits dont l'auditeur a connaissance après la date de son rapport.

Exception — Une réponse qui indique une différence entre les informations dont la confirmation est demandée, ou qui figurent dans les registres de l'entité, et les informations fournies par la partie confirmante.

Expert — (voir *Expert désigné par l'auditeur* et *Expert désigné par la direction*)

Expert désigné par l'auditeur — Personne ou organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. L'expert désigné par l'auditeur peut être soit un expert interne de l'auditeur (qui est un associé⁵² ou un membre du personnel, y compris le personnel temporaire, du cabinet de l'auditeur ou d'un cabinet membre du réseau), soit un expert externe désigné par l'auditeur.

⁵² Les termes « associé » et « cabinet » doivent être interprétés comme faisant référence à leurs équivalents du secteur public, le cas échéant.

Expertise — Compétences, connaissances et expérience dans un domaine particulier.

Facteurs de risque de fraude — Événements ou conditions qui indiquent une incitation ou une pression à commettre une fraude ou qui offrent une occasion de commettre une fraude.

Faiblesse du contrôle interne — Elle existe :

- (a) Soit lorsqu'un contrôle est conçu, mis en place ou appliqué de telle manière qu'il n'est pas en mesure de prévenir, de détecter et de corriger en temps utile les anomalies dans les états financiers ;
- (b) Soit lorsqu'il n'y a pas de contrôle nécessaire pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun.

Faiblesse significative du contrôle interne — Faiblesse, ou ensemble de faiblesses du contrôle interne qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, est suffisamment importante pour mériter l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Flux important d'opérations, solde du compte ou informations à fournir — Un flux d'opérations, de solde de compte ou d'informations à l'égard desquelles il existe une ou plusieurs assertions pertinentes.

Fonction d'audit interne — Fonction d'une entité qui exerce des activités d'assurance et de consultation visant à évaluer et à améliorer l'efficacité de ses processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne.

Fourchette de l'auditeur — (voir *Estimation ponctuelle de l'auditeur*)

Fraude — Acte intentionnel d'une ou de plusieurs personnes parmi la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les employés ou des tiers, impliquant l'utilisation de la tromperie pour obtenir un avantage injuste ou illégal.

* **Gouvernement d'entreprise** — (voir *Personnes constituant le gouvernement d'entreprise*)

* **Importance** — Caractère significatif d'une question, prise dans son contexte. L'importance d'une question est jugée par le praticien dans le contexte dans lequel elle est examinée. Il peut s'agir, par exemple, de la perspective raisonnable qu'il modifie ou influence les décisions des utilisateurs visés du rapport du professionnel en exercice ; ou, à titre d'autre exemple, lorsque le contexte est un jugement pour déterminer s'il faut signaler un point aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, si le point serait considéré comme important par eux par rapport à leurs fonctions. L'importance peut être prise en compte dans le contexte de facteurs quantitatifs et qualitatifs, tels que l'ampleur relative, la nature et l'effet sur l'objet considéré et les intérêts exprimés par les utilisateurs ou les destinataires visés.

Incertitude d'estimation — Susceptibilité à un manque inhérent de précision dans la mesure.

Informations comparatives — Les montants et les informations figurant dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes antérieures conformément au référentiel comptable applicable.

Informations financières mensongères — Impliquent des anomalies intentionnelles, y compris des omissions de montants ou des informations dans les états financiers, pour tromper leurs utilisateurs.

Jugement professionnel — Dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées, pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit.

* **Lettre de mission** — Modalités écrites d'une mission sous la forme d'une lettre.

Non-respect (dans le cadre des textes législatifs et réglementaires) — Actes d'omission ou de commission par l'entité, intentionnels ou non, qui sont contraires aux lois ou réglementations en vigueur. Ces actes comprennent les opérations conclues par l'entité, ou en son nom, ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de la direction ou des employés. Le non-respect n'inclut pas l'inconduite personnelle (non liée aux activités opérationnelles de l'entité) de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de la direction ou des employés de l'entité.

Non-réponse — L'incapacité de la partie confirmante à répondre pleinement à une demande de confirmation expresse ou une demande de confirmation classée sans suite.

Normes comptables internationales — Les normes publiées par l'IASB.

Normes professionnelles — Normes internationales d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) et exigences éthiques pertinentes.

* **Observation** — Consiste à examiner un processus ou une procédure exécutée par d'autres, par exemple, l'observation par l'auditeur du comptage des stocks par le personnel de l'entité ou de l'exécution des activités de contrôle.

Opinion d'audit — (voir *Avis modifié et Avis non modifié*)

Opinion non modifiée — L'opinion exprimée par l'auditeur lorsqu'il conclut que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

Paragraphe d'observation — Paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur qui fait référence à une question présentée ou divulguée de manière appropriée dans les états financiers et qui, de l'avis de l'auditeur, est d'une importance telle qu'elle est fondamentale pour la compréhension des états financiers par les utilisateurs.

Paragraphe relatif à d'autres points — Un paragraphe inclus dans le rapport de l'auditeur qui se réfère à une question autre que celles présentées ou divulguées dans les états financiers et qui, selon le jugement de l'auditeur, est pertinent pour la compréhension par les utilisateurs de l'audit, des responsabilités de l'auditeur ou du rapport de l'auditeur.

Partie liée — Une partie qui est soit :

- (a) Une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ;
- (b) Lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :
 - (i) Une personne ou une autre entité qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présentent ses états financiers ;
 - (ii) une autre entité sur laquelle l'entité qui présente ses états financiers détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires ;
 - (iii) Ou une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :
 - a. D'actionnaires communs les contrôlants ;
 - b. De la détention du capital par les membres d'une même famille ;
 - c. Ou d'une direction générale commune.

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un État (c'est-à-dire d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées, à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à grande échelle.

Personnel — Associés et collaborateurs du cabinet.

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise — Personne(s) ou organe(s) (par exemple, un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et les obligations de cette dernière d'avoir à en rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction, par exemple, les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou un propriétaire-dirigeant.

Population — Ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions.

Praticien — Un professionnel comptable en cabinet.

Prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué — Présomption selon laquelle la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et comprennent qu'elles assument les responsabilités suivantes qui sont fondamentales à la conduite d'un audit conformément à la norme ISA pour les EPC. C'est-à-dire :

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

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

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

Procédures analytiques — Évaluations de l'information financière par l'analyse des relations plausibles entre les données financières et non financières. Les procédures analytiques englobent également l'enquête, au besoin, des fluctuations ou des relations identifiées qui ne sont pas compatibles avec d'autres informations pertinentes ou qui diffèrent considérablement des valeurs attendues.

Procédures supplémentaires — Procédures mises en œuvre en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives, y compris les tests de procédures (le cas échéant), les tests de détail et les procédures analytiques.

* **Professionnel comptable**⁵³ — Une personne qui est membre d'un organisme membre de l'IFAC.

* **Professionnel comptable en cabinet**⁵⁴ — Un professionnel comptable, quelle que soit sa classification fonctionnelle (par exemple, audit, fiscalité ou consulting) dans un cabinet qui fournit des services professionnels. Ce terme est également utilisé pour désigner un cabinet de comptables professionnels dans le secteur public.

Rapport annuel — Un document ou ensemble de documents généralement établis sur une base annuelle par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la législation, de la réglementation ou de la pratique, dont l'objectif consiste à fournir aux actionnaires (ou à des parties prenantes similaires) des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière, tels qu'ils sont présentés dans les états financiers. Un rapport annuel contient ou accompagne les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états et comprend généralement des informations sur l'évolution de l'entité, ses perspectives d'avenir et les risques et incertitudes auxquels elle est exposée, une communication des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et des rapports en matière de gouvernement d'entreprise.

* **Recalcul** — Consiste à vérifier l'exactitude mathématique de documents ou de registres.

Réexécution — L'exécution indépendante par l'auditeur de procédures ou de contrôles qui ont été initialement exécutés dans le cadre des contrôles internes de l'entité.

Référentiel comptable applicable — Cadre adopté par la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour l'établissement des états financiers qui est acceptable compte tenu de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou qui est exigé par la loi ou la réglementation.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un cadre comptable qui exige le respect des exigences du cadre et qui :

- (a) Soit reconnaît, explicitement ou implicitement, que, pour obtenir une présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations allant au-delà de celles spécifiquement requises par le référentiel ;
- (b) Soit reconnaît explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour parvenir à une présentation sincère des états financiers. De tels écarts ne devraient être nécessaires que dans des circonstances extrêmement rares.

Le terme « cadre de conformité » est utilisé pour désigner un référentiel comptable qui demande le respect des exigences du cadre, mais qui ne contient pas les reconnaissances mentionnées aux points (a) ou (b) ci-dessus.

⁵³ Tel que défini dans le Code de l'IESBA

⁵⁴ Tel que défini dans le Code de l'IESBA

Référentiel reposant sur le principe de présentation sincère — (voir *Référentiel comptable applicable* et *Cadre à usage général*)

Règles d'éthique pertinentes — Principes et règles d'éthique qui s'appliquent aux comptables professionnels lorsqu'ils entreprennent une mission d'audit. Les règles de d'éthique pertinentes comprennent généralement les dispositions du *Code international de déontologie des comptables professionnels du Conseil international des normes d'éthique pour les comptables (y compris les normes internationales d'indépendance)* (Code de l'IESBA) relatives aux audits d'états financiers, ainsi que les exigences nationales plus restrictives.

Résultat d'une estimation comptable — Le montant monétaire réel qui résulte de la résolution de l'opération, de l'événement ou des conditions sous-jacentes visées par l'estimation comptable.

Risque d'agrégation — La probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble.

Risque d'anomalie significative — Le risque que les états financiers comportent des anomalies significatives avant l'audit. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :

- (a) Le risque inhérent — Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents.
- (b) Le risque lié au contrôle interne — Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps opportun par les contrôles de l'entité.

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

Risque d'échantillonnage — Risque que la conclusion de l'auditeur basée sur un échantillon puisse être différente de celle à laquelle il serait parvenu si l'ensemble de la population avait été soumis à la même procédure d'audit. Le risque d'échantillonnage peut entraîner deux types de conclusions erronées :

- (a) Dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont plus efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il n'existe pas d'anomalies significatives, alors qu'il en existe en réalité. L'auditeur se soucie particulièrement de ce type de conclusion erronée dès lors qu'elle a une incidence sur l'efficacité de l'audit et qu'elle est d'avantage susceptible de conduire à une opinion d'audit inappropriée.
- (b) Dans le cas d'un test de procédures, la conclusion que les contrôles sont moins efficaces qu'ils ne le sont en réalité, ou dans le cas d'une vérification de détail, la conclusion qu'il existe une anomalie significative alors qu'il n'en existe pas en réalité. Ce type de conclusion erronée a une incidence sur l'efficacité de l'audit, car elle conduit généralement à des travaux supplémentaires pour confirmer que les conclusions initiales étaient erronées.

Risque de non-détection — Risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies

Risque d'entreprise — Un risque résultant de conditions, d'événements, de circonstances, d'actions ou d'inactions importants qui pourraient nuire à la capacité d'une entité d'atteindre ses objectifs et d'exécuter ses stratégies, ou de l'établissement d'objectifs et de stratégies inappropriés.

Risque important — Un risque identifié d'anomalie significative :

- (a) Pour lesquels l'évaluation du risque inhérent se situe près de l'extrémité supérieure de l'échelle des risques inhérents en raison de l'importance de la combinaison de la probabilité qu'une anomalie se produise et de l'ampleur de l'anomalie potentielle si cette anomalie se produisait ;
- (b) Ou bien qui doit être traité comme un risque important conformément aux exigences de la norme ISA pour les EPC.

Risque lié au contrôle — (voir *Risque d'anomalie significative*)

Risques découlant de l'utilisation des technologies de l'information — Sensibilité des contrôles de traitement de l'information à une conception ou à un fonctionnement inefficaces, ou à des risques pour l'intégrité de l'information (exhaustivité, exactitude et validité des transactions et autres informations) dans le système d'information de l'entité, en raison d'une conception ou d'un fonctionnement inefficace des contrôles dans les processus informatiques de l'entité (voir *Environnement informatique*).

* **Secteur public** — Gouvernements nationaux, régionaux (par exemple, États fédérés, provinciaux, territoriaux), administrations locales (par exemple, villes, villages) et entités gouvernementales connexes (par exemple, agences, conseils, commissions et entreprises).

Seuil de planification — Les montants déterminés par l'auditeur en deçà du seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur en deçà du ou des seuils de signification fixés pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers.

Seuil de planification pour les travaux d'un composant — le montant que l'auditeur d'un groupe établit afin de ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit à l'égard d'un composant.

Société de services — Une organisation tierce (ou une division d'une organisation tierce) qui fournit aux entités utilisatrices des prestations pertinentes pour le processus d'établissement des états financiers.

Soldes d'ouverture — Soldes de compte qui existaient au début de la période. Les soldes d'ouverture sont le report des soldes de clôture de la période précédente et reflètent les incidences des opérations et des événements des périodes antérieures et des méthodes comptables appliquées au cours de la période précédente. Les soldes d'ouverture comprennent aussi les point devant faire l'objet d'une information dans les états financiers qui existaient au début de la période, tels que les passifs éventuels et les engagements.

Sondage en audit (sondage) — Mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100 % des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble.

Sondage statistique — Une approche de sondage qui présente les caractéristiques suivantes :

- (a) Sélection aléatoire des éléments de sondage ;
- (b) Et l'utilisation de la théorie des probabilités pour évaluer les résultats de sondage, y compris la mesure du risque de sondage.

Une approche de sondage qui n'a pas les caractéristiques (a) et (b) est considérée comme un sondage non statistique.

Source d'information externe — Personne physique ou organisation externe qui fournit des informations qui ont été utilisées par l'entité pour l'établissement des états financiers, ou qui ont été recueillies par l'auditeur à titre d'éléments probants, lorsque ces informations peuvent être utilisées par un large éventail d'utilisateurs. Lorsque l'information a été fournie par une personne ou une organisation agissant en qualité d'expert désigné par la direction, d'une société de services ou d'un expert désigné par l'auditeur, la personne ou la société n'est pas considérée comme une source d'information externe à l'égard de cette information particulière.

Stratification — Processus consistant à diviser une population en sous-populations, chacune d'elles regroupant des unités d'échantillonnage ayant des attributs similaires (souvent en termes de valeur monétaire).

Système de contrôle interne — Système conçu, mis en œuvre et tenu à jour par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de la direction et d'autres membres du personnel afin de fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'entité en ce qui a trait à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et à l'efficience des opérations et à la conformité aux *textes législatifs et réglementaires* applicables.

Taux de déviation acceptable — Taux de déviation, défini par l'auditeur, quant au respect de procédures de contrôle interne, par rapport auquel il cherche à obtenir un niveau d'assurance approprié que le taux réel de déviation global affectant la population n'excèdera pas le taux qu'il a défini.

* **Test** — L'application de procédures à certains ou à tous les éléments d'une population.

Test de cheminement (ou Walk-through) — Comprend le suivi de quelques transactions au travers du système comptable.

Tests de procédures — Une procédure d'audit destinée à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions.

Transaction dans des conditions de pleine concurrence — Une transaction effectuée selon les modalités et conditions entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent indépendamment l'un de l'autre et poursuivent leurs propres intérêts au mieux de leurs intérêts.

Unité d'échantillonnage — Éléments individuels constituant une population.

ANNEXE 2

Exemple de lettre de mission

Voici un exemple de lettre de mission pour un audit d'états financiers à usage général établi conformément au [référentiel comptable applicable]. Cette lettre ne fait pas autorité, mais elle est uniquement destinée à être un guide qui peut être utilisé conjointement avec les points décrits dans la norme ISA pour les EPC. Elle devra être modifiée en fonction des besoins et des circonstances de chacun. Elle est rédigée pour faire référence à l'audit des états financiers pour une seule période de présentation de l'information financière et devrait être adaptée si elle était censée s'appliquer à des audits récurrents (voir le paragraphe 4.4.2).

Au représentant compétent de la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la société ABC⁵⁵ :

[L'objectif et la portée de l'audit]

Vous⁵⁶ avez demandé que nous vérifiions les états financiers de la société ABC, qui comprennent l'état de la situation financière au 31 décembre 20X1, l'état du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que des notes afférentes aux états financiers, y compris un résumé des principales méthodes comptables. Nous avons le plaisir de confirmer par le biais de cette lettre que nous acceptons et comprenons bien cette mission d'audit.

Les objectifs de notre audit sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que ce soit en raison de fraudes ou d'erreurs, et de produire un rapport dans lequel nous exprimons notre opinion. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé, mais elle ne garantit pas qu'un audit réalisé conformément à la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC) détectera toujours une anomalie significative lorsqu'elle existe. Les anomalies peuvent résulter d'une fraude ou d'une erreur et sont considérées comme significatives si, individuellement ou collectivement, on peut raisonnablement prévoir qu'elles influencent les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base de ces états financiers.

[Les responsabilités de l'auditeur]

Nous effectuerons notre audit conformément à la norme ISA pour les EPC. Cette dernière exige que nous nous conformions aux règles d'éthique. Dans le cadre d'un audit conforme à la norme ISA pour les EPC, nous exerçons notre jugement professionnel et maintenons notre esprit critique tout au long de l'audit. De plus, nous :

- Identifions et évaluons les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'elles soient dues à des fraudes ou à des erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit adaptées à ces risques et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de ne pas détecter une anomalie significative résultant 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 intentionnelles, les fausses déclarations ou le contournement

⁵⁵ Les destinataires et les références dans la lettre seraient ceux qui sont appropriés dans les circonstances de la mission, y compris le pays concerné.

⁵⁶ Tout au long de la présente lettre, les références à « vous », « nous », « notre », « la direction », « personnes constituant le gouvernement d'entreprise » et « l'auditeur » seront utilisées ou modifiées selon les circonstances.

du contrôle interne ;

- Comprendons le contrôle interne pertinent pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais pas dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Toutefois, nous vous informerons par écrit de toute faiblesse importante du contrôle interne pertinente pour l'audit des états financiers que nous aurons identifiée au cours de l'audit ;
- Evaluons la pertinence des méthodes comptables utilisées et le caractère raisonnable des estimations comptables et des informations connexes fournies par la direction ;
- Concluons sur la pertinence de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, sur la base des éléments probants recueillis, sur l'existence d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention dans notre rapport d'audit sur les informations fournies à ce sujet dans les états financiers ou, si ces informations sont inadéquates, de modifier notre opinion. Nos conclusions sont fondées sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport d'audit. Toutefois, des événements ou des conditions futurs peuvent amener la société à cesser ses activités ;
- Evaluons la présentation globale, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations à fournir, et déterminer si les états financiers représentent les opérations et les événements sous-jacents d'une manière qui donne une présentation sincère.

En raison des limites inhérentes à un audit, ainsi que des limites inhérentes au contrôle interne, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives ne soient pas détectées, même si l'audit est correctement planifié et réalisé conformément à la norme ISA pour les EPC.

[Les responsabilités de la direction et l'identification du référentiel comptable applicable]⁵⁷

Notre audit sera mené en partant du principe que [la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise]⁵⁸ reconnaissent et comprennent qu'ils ont la responsabilité :

- (a) De l'établissement [et la présentation sincère] des états financiers conformément au [référentiel comptable applicable] ;⁵⁹
- (b) Du contrôle interne que [la direction] juge nécessaire pour un établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que ce soit en raison de fraudes ou d'erreurs ; et
- (c) De nous fournir :
 - (i) Un accès à toutes les informations dont [la direction] a connaissance et qui sont pertinentes pour l'établissement des états financiers, telles que les registres, la documentation et d'autres questions ;
 - (ii) Des renseignements supplémentaires que nous pouvons demander à [la direction] pour les besoins de l'audit ;
 - (iii) Et un accès illimité aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles nous jugeons nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cadre de notre processus d'audit, nous demanderons à [la direction et, le cas échéant, aux

⁵⁷ Pour les besoins de la présente lettre de mission illustrative, il est présumé que l'auditeur n'a pas déterminé que la loi ou la réglementation prescrit ces responsabilités en termes appropriés ; les descriptions du paragraphe 4.2.1(b) de la présente norme sont donc utilisées)

⁵⁸ Utiliser la terminologie appropriée aux circonstances.

⁵⁹ Ou, le cas échéant, « Pour l'établissement d'états financiers qui donnent une image fidèle conformément au [référentiel comptable applicable] »

personnes constituant le gouvernement d'entreprise] une confirmation écrite des déclarations qui nous ont été faites.

[Autres informations pertinentes]

[Insérer d'autres informations, telles que les ententes relatives aux honoraires, la facturation et d'autres conditions spécifiques, le cas échéant.] [Rapports]

[Insérer une référence appropriée à la forme et au contenu attendus du rapport de l'auditeur, y compris, le cas échéant, la présentation d'autres informations.]

Il se peut qu'il soit nécessaire de modifier la forme et le contenu de notre rapport à la lumière des constatations de notre audit.

Veuillez signer et renvoyer la copie ci-jointe de cette lettre pour indiquer que vous reconnaissez et acceptez les dispositions relatives à notre audit des états financiers, y compris nos responsabilités respectives.

XYZ & Co.

Reconnu et accepté au nom de la société ABC par

(signature)

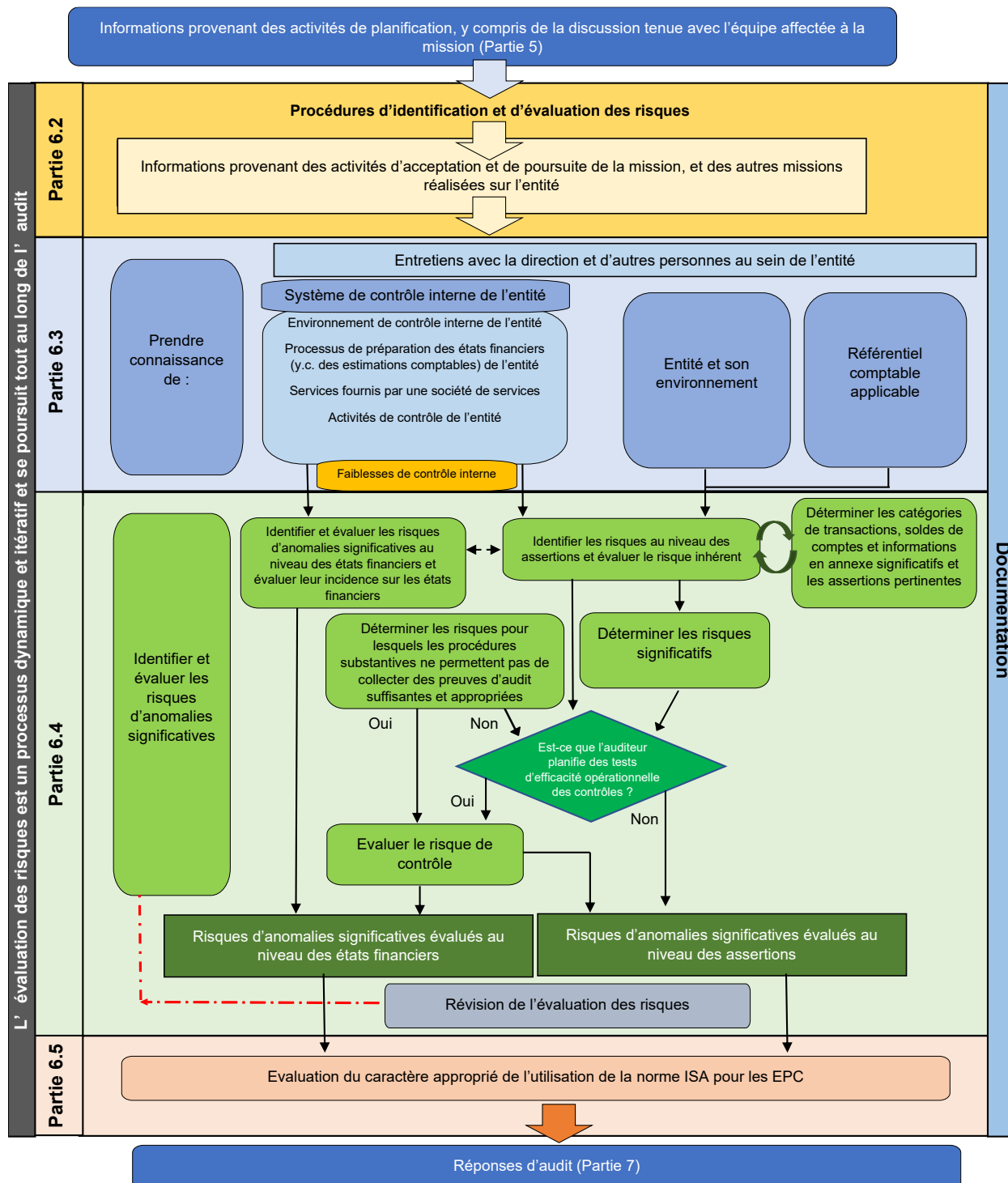
.....

Nom et titre

Date

ANNEXE 3

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Partie 6)



ANNEXE 4

Facteurs de risque de fraude

Les facteurs de risque de fraude présentés ci-dessous sont des exemples de facteurs auxquels les auditeurs peuvent être confrontés lors d'un audit d'entités peu complexes. Des exemples sont présentés séparément pour les deux types de fraude : les informations financières mensongères et le détournement d'actifs.

Les facteurs de risque sont classés en fonction des trois conditions généralement présentes lorsque des anomalies significatives dues à une fraude se produisent : a) incitations/pressions, b) opportunités et c) attitudes/justifications. Bien que les facteurs de risque couvrent un large éventail de situations, ils ne sont que des exemples et, par conséquent, l'auditeur peut identifier des facteurs de risque supplémentaires ou différents. Tous ces exemples ne sont pas pertinents dans toutes les circonstances, et certains peuvent être plus ou moins importants dans des entités de tailles différentes ou ayant des caractéristiques ou des circonstances de propriété différentes. De plus, l'ordre des exemples de facteurs de risque fournis ne vise pas à refléter leur caractère significatif ou leur fréquence d'occurrence.

Facteurs de risque liés aux anomalies découlant d'informations financières mensongères

Voici des exemples de facteurs de risque liés aux anomalies résultant d'informations financières mensongères.

Incitations/pressions

La stabilité financière ou la rentabilité sont menacées par la situation économique ou sectorielle ou par les conditions d'exploitation de l'économie, de l'industrie ou de l'entité, telles que (ou comme indiqué par) :

- Une baisse importante de la demande des clients ou une augmentation des faillites dans le secteur d'activité ou l'économie en général.
- Une forte concurrence ou saturation du marché, accompagnée d'une baisse des marges.
- Des pertes d'exploitation entraînant une menace de faillite ou de forclusion.
- Flux de trésorerie d'exploitation négatifs récurrents ou incapacité à générer des flux de trésorerie d'exploitation.

La direction subit des pressions pour qu'elle réponde aux exigences ou attentes des tiers en raison de :

- Pression pour renouveler ou obtenir du financement supplémentaire, ou pour satisfaire aux exigences de remboursement de la dette ou de convention d'endettement et, par conséquent, pour surestimer le rendement ou la position afin de démontrer la rentabilité et la viabilité à long terme.
- Pression pour sous-estimer les revenus afin de réduire les obligations fiscales.

Possibilités

Possibilités de se livrer à des rapports financiers frauduleux qui peuvent découler des éléments suivants :

- Les opérations avec des parties liées qui ne s'inscrivent pas dans le cours normal des activités ou avec des entités liées qui ne sont pas auditées ou qui sont auditées par un autre cabinet.
- La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe (dans une entreprise non gérée par son propriétaire) sans contrôles compensatoires.

- Le système de contrôle interne est déficient pour les raisons suivantes :
 - Séparation limitée des tâches ou contrôles antifraude (par exemple, les numéros d'urgence en cas de fraude) ;
 - Implication insuffisante de la direction dans les opérations ou d'autres activités susceptibles de l'aider à prévenir ou à détecter les anomalies dans l'information comptable, ou à identifier les contrôles qui ne fonctionnent pas comme prévu ;
 - Systèmes comptables et d'information inefficaces, y compris les situations impliquant des faiblesses importantes en matière de contrôle interne.

Attitudes / justifications

- Mauvaise qualité de la communication, la mise en œuvre, le soutien ou l'application des valeurs ou des normes éthiques de l'entité par la direction, ou communication de valeurs ou de normes éthiques inappropriées.
- Le propriétaire-dirigeant ne fait aucune distinction entre les transactions personnelles et les transactions opérationnelles.
- Litige entre actionnaires d'une entité à peu d'actionnaires.
- Tentatives récurrentes de la part de la direction ou des propriétaires de justifier une comptabilité marginale ou inappropriée sur la base de seuil de signification ou pour aider l'entreprise à survivre.
- La relation entre la direction et l'auditeur actuel ou prédécesseur est tendue par des différends, des exigences déraisonnables imposées à l'auditeur, des restrictions à l'accès aux personnes ou à l'information, ou un comportement dominateur de la direction.

Facteurs de risque découlant d'anomalies résultant d'un détournement d'actifs

Certains des facteurs de risque relatifs aux anomalies résultant d'une information financière mensongère peuvent également être présents en cas d'anomalies résultant d'un détournement d'actifs, ce qui est souvent une fraude courante dans les EPC. Par exemple, il peut y avoir des faiblesses dans le contrôle interne en cas d'anomalies dues à des rapports financiers frauduleux ou à des détournements d'actifs. Voici des exemples de facteurs de risque liés aux anomalies résultant d'un détournement d'actifs.

Incitations/pressions

- Les obligations financières personnelles peuvent inciter la direction ou les membres du personnel ayant accès à des liquidités ou à d'autres actifs susceptibles d'être volés à détourner ces actifs.
- Des relations conflictuelles entre l'entité et des membres du personnel ayant accès à de l'argent liquide ou à d'autres actifs susceptibles d'être volés peuvent motiver ces membres du personnel à détourner ces actifs. Par exemple :
 - Licenciements futurs annoncés ou prévus ;
 - Changements récents ou attendus dans la rémunération ou les régimes de retraite des membres du personnel ;
 - Promotions internes, rémunérations ou autres incitations financières non conformes aux attentes.

Opportunités

Certaines caractéristiques ou circonstances peuvent accroître l'exposition des actifs - des détournements :

- Des montants importants d'espèces sont en caisse ou manipulés.
- Des articles en stock de petite taille, mais de grande valeur ou très demandés.
- Les immobilisations corporelles sont de petite taille, négociables ou ne portent pas d'identification claire de leur propriétaire.

Un contrôle interne insuffisant des actifs peut accroître le risque de détournement de ces actifs. Par exemple, il peut y avoir détournement d'actifs pour les raisons suivantes :

- Séparation inadéquate des tâches ou insuffisance des contrôles.
- Système inadéquat d'autorisation et d'approbation des transactions (par exemple, dans les achats).
- Tenue inadéquate des registres ou des mesures de protection physiques concernant la trésorerie, les stocks ou les immobilisations.
- Absence de congés obligatoires pour les membres du personnel qui exercent des fonctions de contrôle essentielles.
- Compréhension insuffisante de la technologie de l'information par la direction.

Comportements/justifications

- Indifférence à la nécessité de suivre ou de réduire les risques liés aux détournements d'actifs.
- Absence d'intérêt pour les contrôles internes en passant outre les contrôles existants ou en ne prenant pas les mesures correctives appropriées concernant les détournements connus, y compris les petits vols.
- Comportement indiquant un mécontentement ou une insatisfaction à l'égard de l'entité ou de la façon dont elle traite les membres du personnel.

ANNEXE 5

Assertions

Pour examiner et évaluer les risques d'anomalies significatives, l'auditeur de l'EPC se réfère aux assertions décrites ci-dessous ou les exprimer différemment, à condition que tous les aspects décrits ci-dessous aient été couverts. L'auditeur peut choisir de combiner les assertions concernant les flux d'opérations et d'événements, et les informations à fournir, avec les assertions concernant les soldes de comptes et les informations à fournir.

L'auditeur d'une EPC se réfère aux assertions suivantes pour examiner les différents types d'anomalies potentielles qui peuvent survenir. Les assertions peuvent entrer dans les catégories suivantes :

Assertions concernant des flux d'opérations et des événements, et informations connexes, pour la période visée par l'audit

- **Réalité** — Des opérations et des événements qui ont été comptabilisés ou pour lesquels des informations ont été fournies, et ces opérations et événements se rapportent à l'entité.
- **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.
- **Exactitude** — les montants et autres données relatives aux opérations et aux événements comptabilisés l'ont été correctement, et les informations à fournir ont été évaluées et présentées et décrites de manière appropriée.
- **Séparation des périodes** : les opérations et les événements ont été comptabilisés dans la bonne période comptable.
- **Classification** — les opérations et les événements ont été enregistrés dans les bons comptes.
- **Présentation** — les opérations et les événements sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et clairement décrits, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et compréhensibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable.

Assertions concernant les soldes de comptes et les informations à fournir à la fin de la période

- **Existence** — il existe des actifs, des passifs et des fonds propres existents.
- **Droits et obligations** — l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les passifs reflètent les obligations de l'entité.
- **Exhaustivité** — tous les actifs, passifs et participations qui auraient dû être comptabilisés l'ont été, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été.
- **Exactitude, évaluation et répartition** — les actifs, les passifs et les fonds propres ont été inclus dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur dépréciation ont été enregistrés de façon appropriée, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée.
- **Classification** — les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres ont été enregistrés dans les comptes appropriés.
- **Présentation** — les actifs, les passifs et les éléments de capitaux propres sont regroupés ou ventilés de manière appropriée et sont décrits clairement, et les informations à fournir les concernant sont pertinentes et intelligibles, compte tenu des exigences du référentiel comptable applicable.

Les assertions décrites ci-dessus, avec les adaptations appropriées, peuvent également être utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir dans des informations qui ne sont pas directement liées à des flux d'opérations, à des événements ou à des soldes de comptes enregistrés.

ANNEXE 6**Exemples de facteurs influençant la taille de l'échantillon pour les tests de procédures et les vérifications de détail**

Voici les facteurs que l'auditeur peut prendre en compte lorsqu'il détermine la taille de l'échantillon pour les tests de procédures. Ces facteurs, qui doivent être pris en compte ensemble, supposent que l'auditeur ne modifie pas la nature ou le calendrier des tests de procédures ou ne modifie pas d'une autre manière l'approche des contrôles de substance en réponse aux risques évalués.

Facteur influençant la taille de l'échantillon pour les tests de procédures	Incidence sur la taille de l'échantillon
Augmentation de la mesure dans laquelle l'évaluation des risques par l'auditeur tient compte des plans visant à tester le fonctionnement ou l'efficacité des contrôles	Augmentation
Une augmentation du taux d'écart tolérable	Diminution
Une augmentation du taux d'écart attendu de la population à tester	Augmentation
Une augmentation du niveau d'assurance souhaité par l'auditeur selon lequel le taux d'écart tolérable n'est pas dépassé par le taux d'écart réel dans la population	Augmentation
Une augmentation du nombre d'unités d'échantillonnage dans la population	Effet négligeable

Voici les facteurs que l'auditeur peut prendre en compte pour déterminer la taille de l'échantillon pour les tests de détail. Ces facteurs, qui doivent être pris en compte ensemble, supposent que l'auditeur ne modifie pas l'approche des tests de procédures ou ne modifie pas la nature ou le calendrier des contrôles de substance dus aux risques évalués.

Facteur influençant la taille de l'échantillon pour les vérifications de détail	Incidence sur la taille de l'échantillon
Augmentation de l'évaluation par l'auditeur du risque d'anomalies significatives	Augmentation
Augmentation du recours à d'autres contrôles de substance visant la même assertion	Diminution
Une augmentation du niveau d'assurance souhaité par l'auditeur selon lequel les anomalies tolérables ne sont pas dépassées par les anomalies réelles dans la population	Augmentation
Une augmentation des anomalies tolérables	Diminution
Une augmentation du nombre d'anomalies que l'auditeur s'attend à trouver dans la population	Augmentation
Stratification de la population, le cas échéant	Diminution
Le nombre d'unités de sondage dans la population	Effet négligeable

ANNEXE 7

Exemple de lettre d'affirmation

L'exemple de lettre suivante comprend les déclarations écrites qui sont exigées par la Partie 8.6 de la norme ISA pour les EPC. Dans cet exemple, on suppose que l'obligation d'obtenir une déclaration écrite relative à la continuité d'exploitation n'est pas pertinente ; et qu'il n'y a aucune exception aux déclarations écrites demandées. S'il y avait des exceptions, les déclarations devraient être modifiées pour en tenir compte.

(En-tête de l'entité)

(À l'auditeur)

(Date)

La présente lettre d'affirmation vous est fournie dans le cadre de votre audit des états financiers de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20XX dans le but d'exprimer une opinion sur la question de savoir si les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent une image réelle et fidèle*) conformément au [référentiel comptable applicable].

Nous confirmons que :

États financiers

- Nous nous sommes acquittés de nos responsabilités, telles qu'elles sont énoncées dans les termes de la mission d'audit datée du [insérer la date], en ce qui concerne l'établissement des états financiers conformément au [référentiel comptable applicable]. En particulier, les états financiers sont présentés sincèrement (ou donnent une image fidèle) conformément à ceux-ci.
- Les méthodes, les données et les hypothèses importantes utilisées pour établir les estimations comptables, ainsi que les informations qui s'y rapportent, sont appropriées pour obtenir une comptabilisation, une évaluation ou des informations raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable.
- Les relations entre les parties liées et les opérations ont été comptabilisées de manière appropriée et présentées conformément aux exigences du [référentiel comptable applicable].
- Tous les événements postérieurs à la date des états financiers et pour lesquels [le référentiel comptable applicable] exige un ajustement ou une publication ont été ajustés ou publiés.
- Les incidences des anomalies non corrigées ne sont pas importantes, tant individuellement que collectivement, sur l'ensemble des états financiers. Une liste des anomalies non corrigées est jointe à la lettre d'affirmation.
- Tous les litiges et réclamations réels ou éventuels dont les incidences doivent être prises en compte lors de l'établissement des états financiers sont comptabilisés et publiés conformément au référentiel comptable applicable.
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger appropriée.]

Informations fournies

- Nous vous avons fourni :
 - Un accès à toutes les informations dont nous avons connaissance et qui sont pertinentes pour l'établissement des états financiers, tels que les registres, la documentation et d'autres questions ;
 - Les informations supplémentaires que vous nous avez demandées pour les besoins de l'audit ;
 - Et un accès illimité aux personnes de l'entité auprès desquelles vous avez jugé nécessaire de recueillir des éléments probants.
- Toutes les opérations ont été consignées dans les registres comptables et sont reflétées dans les états financiers.
- Nous vous avons communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les états financiers présentent des anomalies significatives en raison d'une fraude.
- Nous vous avons divulgué toutes les informations relatives à la fraude ou à la fraude présumée dont nous avons connaissance et qui affectent l'entité et impliquent :
 - La direction ;
 - Les membres du personnel qui jouent un rôle important dans le contrôle interne ;
 - Ou d'autres où la fraude pourrait avoir une incidence importante sur les états financiers.
- Nous vous avons divulgué toutes les informations relatives aux allégations de fraude ou de fraude présumée affectant les états financiers de l'entité communiquées par des membres du personnel, d'anciens membres du personnel, des analystes, des organismes de réglementation ou d'autres personnes.
- Nous vous avons divulgué tous les cas connus de non-respect ou de non-respect présumé à la loi ou à la réglementation dont les incidences doivent être prises en compte lors de l'établissement des états financiers.
- Nous vous avons communiqué tous les litiges et réclamations connus, réels ou possibles, dont les incidences doivent être prises en compte lors de l'établissement des états financiers.
- Nous vous avons divulgué l'identité des parties liées de l'entité et toutes les relations et opérations avec des parties liées dont nous avons connaissance.
- [Toute autre question que l'auditeur peut juger nécessaire.]

La direction

La direction

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE DÉCOULANT DE LA NORME ISA POUR LES EPC

Remarque : Les paragraphes suivants sont des amendements de concordance à d'autres Normes internationales à la suite de l'approbation de la norme ISA pour les EPC. Ces modifications entreront en vigueur en même temps que la norme ISA pour les EPC et sont illustrées par des changements marqués par rapport aux dernières versions approuvées des normes internationales qui sont modifiées. Les numéros de note de bas de page de ces amendements ne sont pas alignés sur les Normes internationales qui sont modifiées, et il convient de faire référence à ces Normes internationales.

PRÉFACE AUX PRISES DE POSITION INTERNATIONALES EN MATIÈRE DE GESTION DE LA QUALITÉ, D'AUDIT, D'EXAMEN LIMITÉ, D'AUTRES FORMES D'ASSURANCE ET DE SERVICES CONNEXES

...

L'autorité attachée aux normes internationales publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance

5. Les normes internationales à appliquer pour l'audit d'informations financières historiques sont :
- (a) Les normes internationales d'audit (ISA) ;
 - (b) Ou la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (la norme ISA pour les EPC), qui ne peut être appliquée que conformément à la préface et à l'autorité énoncées dans la norme ISA pour les EPC.

...

9. Les normes ISA, la norme ISA pour les EPC, les ISRE, les ISAE et les ISRS sont collectivement appelées normes de mission de l'IAASB.

...

La Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes

- 11A. La norme ISA pour EPC est rédigée dans le cadre d'un audit d'états financiers d'une entité peu complexe par un auditeur indépendant. L'autorité de la norme ISA pour les EPC est définie dans la préface et dans la Partie A de la norme.

...

Documents ne faisant pas autorité

...

Notes sur les pratiques internationales d'audit

21. Les notes sur les pratiques internationales d'audit (IAPN) n'imposent pas aux auditeurs d'exigences supplémentaires au-delà de celles incluses dans les normes ISA ou la norme ISA pour les EPC, ni ne modifient la responsabilité de l'auditeur de se conformer à toutes les normes ISA, ou à la norme ISA pour les EPC, pertinentes pour l'audit. Les IAPN fournissent une assistance pratique aux auditeurs. Elles sont destinées à être diffusées par les responsables des normes nationales ou à être utilisées pour élaborer des documents nationaux correspondants. Elles fournissent également

du matériel que les entreprises peuvent utiliser pour élaborer leurs programmes de formation et leurs recommandations internes.

...

ISQM 1, GESTION DE LA QUALITÉ PAR LES CABINETS QUI RÉALISENT DES MISSION D'AUDIT OU D'EXAMEN LIMITE D'ÉTATS FINANCIERS, OU D'AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE OU DE SERVICES CONNEXES

...

Demande et autres documents explicatifs

Champ d'application de la présente ISQM (Réf : Paragraphe 3–4)

- A1. D'autres publications de l'IAASB, dont la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (la norme ISA pour les EPC), la norme ISRE 2400 (révisée)⁶⁰ et la norme ISAE 3000 (révisée)⁶¹ établissent aussi des diligences visant l'associé responsable de la mission en matière de gestion de la qualité au niveau de la mission.

...

Autorité de la présente ISQM (Réf : Paragraphe 12)

...

- A8. Lorsque ceci est nécessaire, les modalités d'application et autres informations explicatives exposent plus en détail les diligences requises et fournissent des explications sur la façon de les mettre en application. En particulier, elles peuvent :
- Expliquer plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou ce qu'elle est censée viser ;
 - Et fournir des exemples qui illustrent la manière dont les diligences peuvent être appliquées.

Bien que de telles explications n'imposent pas, en soi, une diligence, elles sont pertinentes pour une bonne application des diligences requises. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent aussi fournir des informations de fond sur les sujets abordés dans cette Norme ISQM. Dans certains cas, des références sont incluses dans les normes ISA individuelles. Si la mission d'audit est menée conformément à la norme ISA pour les EPC, celle-ci peut également traiter de questions connexes dans le cadre d'un audit des états financiers d'une entité peu complexe, mais celles-ci ne sont pas référencées dans la présente ISQM. Lorsque cela est approprié, des aspects spécifiques supplémentaires concernant les organismes d'audit du secteur public sont inclus dans les modalités d'application et autres informations explicatives. Ces aspects supplémentaires visent à aider la mise en application des diligences requises par cette Norme ISQM. Cependant, ils ne limitent pas, ni ne réduisent, l'obligation du cabinet d'avoir à appliquer et à se conformer aux diligences requises par cette Norme ISQM....

⁶⁰ Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (révisée), *Missions d'examen limité d'états financiers historiques*.

⁶¹ Norme internationale sur les missions d'assurance (ISAE) 3000 (révisée), *Missions d'assurance autres que les audits ou examens limités d'informations financières historiques*

Exécution de la mission

...

Documentation de la mission (Réf : Paragraphe 31(f))

A83. La législation, la réglementation ou des normes professionnelles peut prescrire des délais au terme desquels la constitution du dossier de mission définitif pour des types particuliers de missions doit être achevée. Lorsque ce n'est pas le cas, le cabinet peut fixer ses propres délais. En ce qui concerne les missions réalisées selon les normes ISA, selon la norme ISA pour les EPC ou selon les normes ISAE, un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport relatif à la mission est normalement considéré comme un délai approprié pour la constitution du dossier de mission définitif.

...

A85. Le délai de conservation de la documentation des missions peut être prescrit par la législation, la réglementation ou par des normes professionnelles. Lorsque ce n'est pas le cas, le cabinet peut s'appuyer sur la prise en compte de ses propres circonstances et de la nature des missions qu'il réalise et se demander, entre autres, si la documentation de la mission est nécessaire pour constituer un dossier des points importants pour les missions futures. En ce qui concerne les missions réalisées selon les normes ISA, selon la norme ISA pour les EPC ou selon les normes ISAE, le délai de conservation de la documentation est généralement d'au moins cinq ans à compter de la date du rapport de la mission, ou de la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, le cas échéant, si cette dernière est plus tardive.

...

ISQM 2, REVUES DE LA QUALITE DES MISSIONS

Introduction

...

Autorité de la présente ISQM

10. La présente norme ISQM précise l'objectif du cabinet qui l'applique et les diligences conçues pour lui permettre, ainsi qu'à la personne chargée de la revue de la qualité de la mission, d'atteindre cet objectif. Elle contient en outre des indications connexes, sous forme de modalités d'application et autres informations explicatives, des paragraphes d'introduction qui fournissent des informations contextuelles utiles à sa connaissance, ainsi que des définitions. Le sens des termes et expressions « objectif », « diligences », « modalités d'application et autres informations explicatives », « paragraphes d'introduction » et « définitions » est expliqué dans la norme ISQM 1. (Réf : paragraphe A0A).

...

Modalités d'application et autres informations explicatives

Autorité de la présente ISQM (Réf : paragraphe 10)

A0A. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent également fournir des informations générales sur les questions abordées dans la présente norme ISQM. Dans certains cas, des références sont incluses dans les normes internationales d'audit (ISA) individuelles. Si la mission d'audit est réalisée conformément à la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC), la norme ISA pour les EPC peut également traiter de questions connexes dans le cadre d'un audit d'états financiers d'une EPC, mais celles-ci ne sont pas référencées dans la présente norme ISQM.

...

Réalisation de l'examen de la qualité de la mission (Réf : paragraphe 24–27)

Responsabilités de l'associé responsable de la mission à l'égard de l'examen de la qualité de la mission (Réf : paragraphe 24(b)).

A25. La norme ISA 220 (révisée)⁶² établit les diligences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission dans le cas des missions d'audit pour lesquelles une revue de la qualité est requise. Celui-ci doit notamment :

- S'assurer qu'une personne chargée de la revue de la qualité de la mission a été désignée ;
- Collaborer avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission et informer les autres membres de l'équipe affectés à la mission de leur responsabilité à cet égard ;
- S'entretenir avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission des points importants identifiés et des jugements importants exercés au cours de la mission d'audit, y compris ceux identifiés lors de la revue de la qualité de la mission ;
- Ne pas dater le rapport de l'auditeur avant l'achèvement de la revue de la qualité de la mission...

ISAE 3000 (RÉVISÉE), MISSIONS D'ASSURANCE AUTRES QUE LES AUDITS ET EXAMENS LIMITES DE L'INFORMATION FINANCIERE HISTORIQUE

Introduction

...

1. La présente Norme internationale de missions d'assurance (ISAE) traite les missions de d'assurance autres que les audits ou les examens limités d'informations financières historiques. Les audits d'informations financières historiques sont traités dans les Normes internationales d'audit (ISA) et la norme ISA pour les EPC, et les examens d'informations financières historiques sont traités dans les Normes internationales de missions d'examen (ISRE), ~~respectivement~~. (Réf : paragraphe A21–A22)

...

⁶² Norme internationale d'audit Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité*, paragraphe 36

ISRE 2400 (RÉVISÉE), MISSIONS D'EXAMEN LIMITE D'ÉTATS FINANCIERS HISTORIQUES

...

Exigences

...

Le rapport du praticien

86. Le rapport que le professionnel émet à l'issue de la mission d'examen limité doit prendre une forme écrite et comprendre les éléments suivants : (Réf : paragraphes A124–A127, A148, A150)

...

- (g) Une description de la nature d'un examen limité d'états financiers et de ses limites, y compris les déclarations suivantes : (Voir par. A132)
 - (i) Une mission d'examen limitée réalisée conformément selon la présente norme ISRE est une mission d'assurance limitée ;
 - (ii) Le professionnel met en œuvre des procédures, qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en effectuant des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis ;
 - (iii) Les procédures mises en œuvre lors d'un examen limité sont substantiellement moins étendues que celles mises en œuvre lors d'un audit effectué normes d'audit publiées par l'IAASB, et que, par conséquent, le professionnel n'exprime pas une opinion d'audit sur les états financiers ;

...

Annexe 2

...

Exemple 1

...

Responsabilités du professionnel

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur les états financiers ci-joints en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme Internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (Révisée). L'ISRE 2400 (révisée) exige que nous concluions si, à la suite de notre travail, quelque chose a attiré notre attention qui nous amènerait à penser que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas établis, sans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. L'ISRE 2400 (révisée) exige également que nous respections les exigences éthiques pertinentes. Un examen limité d'états financiers conforme la Norme ISRE 2400 (Révisée) est une mission d'assurance limitée. Le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au

sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis.

Les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément normes d'audit publiées par l'IAASB, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

...

Exemple 2

...

Responsabilités du professionnel

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur les états financiers ci-joints en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme Internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (Révisée). L'ISRE 2400 (révisée) exige que nous concluions si, à la suite de notre travail, quelque chose a attiré notre attention qui nous amènerait à penser que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas établis, sans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. L'ISRE 2400 (révisée) exige également que nous respections les exigences éthiques pertinentes. Un examen limité d'états financiers conforme la Norme ISRE 2400 (Révisée) est une mission d'assurance limitée. Le professionnel met en œuvre des procédures, qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis.

Les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit publiées par l'IAASB, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

...

Exemple 3

...

Responsabilités du professionnel

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur les états financiers ci-joints en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme ISRE 2400 (Révisée). L'ISRE 2400 (révisée) exige que nous concluions si, à la suite de notre travail, quelque chose a attiré notre attention qui nous amènerait à penser que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas établis, sans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. L'ISRE 2400 (révisée) exige également que nous respections les exigences éthiques pertinentes.

Un examen limité d'états financiers conforme à la Norme ISRE 2400 (Révisée) est une mission d'assurance limitée. Le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis.

Les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont considérablement plus restreintes en étendue

que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit publiées par l'IAASB, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

...

Exemple 4

...

Responsabilités du professionnel

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur les états financiers consolidés ci-joints en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme Internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (Révisée), Missions d'examen limité d'états financiers historiques. L'ISRE 2400 (révisée) exige que nous concluions si, à la suite de notre travail, quelque chose a attiré notre attention qui nous amènerait à penser que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas établis, sans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. L'ISRE 2400 (révisée) exige également que nous respections les exigences éthiques pertinentes.

Un examen limité d'états financiers consolidés conforme la Norme ISRE 2400 (Révisée) est une mission d'assurance limitée. Le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis.

Les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit publiées par l'IAASB, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers consolidés.

...

Exemple 6

...

Responsabilités du professionnel

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur l'état financier ci-joint en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme Internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (Révisée), Missions d'examen limité d'états financières historiques, qui exige que nous nous conformions aux règles d'éthique pertinentes. L'ISRE 2400 (révisée) exige que nous concluions si, à la suite de notre travail, quelque chose a attiré notre attention qui nous amènerait à penser que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas établis, sans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. L'ISRE 2400 (révisée) exige également que nous respections les exigences éthiques pertinentes.

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur les états financiers ci-joints en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme Internationale de missions d'examen limité 2400 (Révisée), Missions d'examen limité d'états financiers historiques, qui exige que nous nous conformions aux règles d'éthique pertinentes.

Un examen limité d'états financiers conforme à la Norme ISRE 2400 (Révisée) est une mission d'assurance

limitée. Le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis.

Les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit publiées par l'IAASB, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur les états financiers.

...

Exemple 7

...

Responsabilités du professionnel

Notre responsabilité consiste à formuler une conclusion sur l'état financier ci-joint en nous fondant sur notre examen limité. Nous avons effectué notre examen limité conformément à la Norme Internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (Révisée), Missions d'examen limité d'états financiers historiques, L'ISRE 2400 (révisée) exige que nous concluons si, à la suite de notre travail, quelque chose a attiré notre attention qui nous amènerait à penser que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne sont pas établis, sans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. L'ISRE 2400 (révisée) exige également que nous respections les exigences éthiques pertinentes.

Un examen limité d'états financiers conforme à la Norme ISRE 2400 (Révisée) est une mission d'assurance limitée. Le professionnel met en œuvre des procédures qui consistent principalement en des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, selon le cas, ainsi qu'en des procédures analytiques, et évalue les éléments probants recueillis.

Les procédures mises en œuvre dans un examen limité sont considérablement plus restreintes en étendue que celles mises en œuvre dans un audit réalisé conformément aux normes d'audit publiées par l'IAASB, et elles sont de nature différente. Par conséquent, nous n'exprimons pas une opinion d'audit sur l'état financier.

...

CADRE INTERNATIONAL POUR LES MISSIONS D'ASSURANCE

Introduction

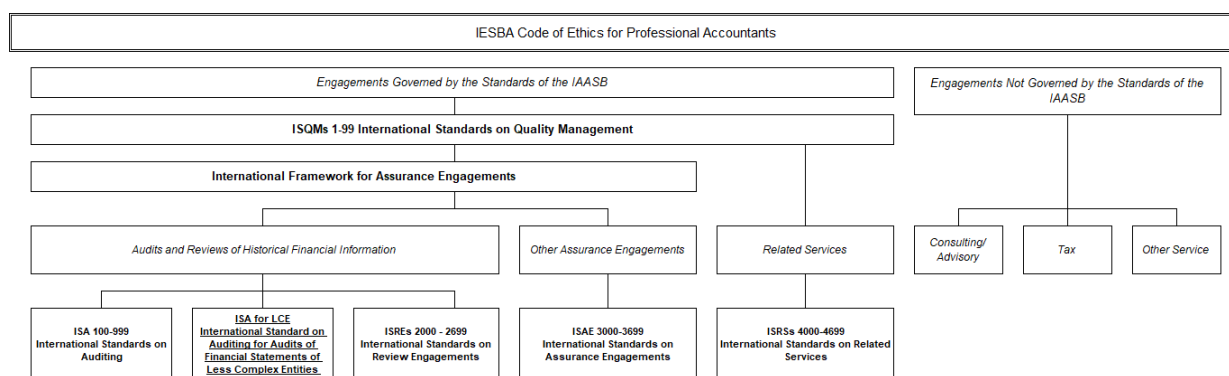
1. Le présent Cadre a pour seul but de faciliter la compréhension des éléments et des objectifs d'une mission d'assurance et des missions auxquelles s'appliquent les Normes internationales d'audit (ISA), la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes (norme ISA pour les EPC), les Normes internationales de missions d'examen (ISRE) et les Normes internationales de missions d'assurance (ISAE) (ci-après dénommées Normes d'assurance).

...

Annexe 1

Prises de position de l'IAASB et leurs liens entre elles et avec le Code de l'IESBA

La présente annexe illustre la portée des prises de position publiées par l'IAASB et leurs liens entre elles et avec le Code de déontologie des comptables professionnels de l'IESBA



...

NOTE DE PRATIQUE INTERNATIONALE RELATIVE À L'AUDIT 1000, CRITÈRES PARTICULIERS RELATIFS À L'AUDIT D'INSTRUMENTS FINANCIERS

La Note de pratique internationale relative à l'audit (IAPN) 1000, critères particuliers relatifs à l'audit des instruments financiers, doit être lue conjointement avec la préface des prises de position internationales sur la gestion de la qualité, l'audit, l'examen, les autres services d'assurance et les services connexes. Les IAPN n'imposent pas d'exigences supplémentaires aux auditeurs au-delà de celles prévues dans les normes internationales d'audit (ISA) du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB), ni ne modifient la responsabilité de l'auditeur de se conformer à toutes les normes internationales d'audit (ISA) pertinentes à l'audit ou à la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités moins complexes (norme ISA pour les EPC). Les IAPN fournissent une assistance pratique aux auditeurs. Elles sont destinées à être diffusées par les responsables des normes nationales ou à être utilisées pour élaborer des documents nationaux correspondants. Elles fournissent également du matériel que les entreprises peuvent utiliser pour élaborer leurs programmes de formation et leurs recommandations internes.

Introduction

...

7. Un audit conformément aux normes ISA ou à la norme ISA pour les EPC est réalisé en partant du principe que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu certaines responsabilités. Ces responsabilités englobent l'évaluation de la juste valeur. Le présent IAPN n'impose pas de responsabilités à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ni ne prévaut sur les textes législatifs et réglementaires qui régissent leurs responsabilités.

L'International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA)™, le Conseil international d'audit et d'assurance (IAASB®) et la Fédération internationale des comptables® (IFAC)® déclinent toute responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir sur la base du contenu de cette publication, que cette perte soit causée par la négligence ou autrement.

Les Normes internationales d'audit, la Norme internationale d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes, les Normes internationales pour les missions d'assurance, les Normes internationales pour les missions d'examen, les Normes internationales pour les services connexes, les Normes internationales pour la gestion de la qualité, les notes pratiques internationales d'audit, les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IAASB sont la propriété de l'IFAC.

Copyright © décembre 2023 de la Fédération internationale des comptables (IFAC). Tous droits réservés. Cette publication peut être téléchargée à des fins personnelles et non commerciales (c'est-à-dire pour une référence professionnelle ou une recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Une autorisation écrite est requise pour traduire, reproduire, stocker ou transmettre, ou pour faire d'autres utilisations similaires de ce document.

Le « Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance », les « Normes internationales d'audit », les « Normes internationales d'audit pour l'audit d'états financiers d'entités peu complexes », les « Normes internationales relatives aux missions d'assurance », les « Normes internationales relatives aux missions d'examen », les « Normes internationales relatives aux services connexes », les « Normes internationales relatives à la gestion de la qualité », les « Notes pratiques internationales d'audit », l'« IAASB », les « normes ISA », la « norme ISA pour les EPC », les « normes ISAE », les « normes ISRE », les « normes ISRS », les « normes ISQM », les « normes IAPN » et le logo de l'IAASB sont des marques commerciales de l'IFAC, ou des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays. L'International Foundation for Ethics and Audit et IFEA sont des marques commerciales, ou des marques déposées et des marques de service de l'IFEA aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir plus d'informations sur les droits d'auteur, les marques et les autorisations, veuillez consulter la page [Autorisations](#) ou contacter permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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