
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 250**

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

This International Standard on Auditing (ISA) 250, “Consideration of Laws and Regulations in an audit of Financial Statements”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

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

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

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

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

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

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

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

| |
|---|
| La Norme internationale d'audit (ISA) 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit |
|---|

conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

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

Incidence des textes légaux et réglementaires

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

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

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

Responsabilité de l'auditeur

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

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

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

² Norme ISA 200, paragraphe A51.

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

7. Dans la présente norme ISA, des exigences différentes sont définies pour chacune de ces deux catégories de textes légaux et réglementaires. Dans le cas de la catégorie mentionnée à l'alinéa 6 a), la responsabilité de l'auditeur consiste à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur la conformité aux dispositions de ces textes légaux et réglementaires. Dans le cas de la catégorie mentionnée à l'alinéa 6 b), la responsabilité de l'auditeur se limite à mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiées visant à faciliter l'identification des cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers.
8. L'auditeur est tenu par la présente norme ISA de demeurer attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se former une opinion sur les états financiers puissent l'amener à identifier ou à suspecter des cas de non-conformité. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la norme ISA 200³, est important dans ce contexte, compte tenu de la multitude de textes légaux et réglementaires qui ont une incidence sur l'entité.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

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

Définition

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

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

³ Norme ISA 200, paragraphe 15.

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

Exigences

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

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

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

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

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

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

Aux responsables de la gouvernance

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

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

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

Dans le rapport d'audit sur les états financiers

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

Aux autorités de réglementation et de contrôle

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

Documentation

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Responsabilité de l'auditeur

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

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

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

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

Considérations propres aux entités du secteur public

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Déclarations écrites (Réf. : par. 16)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Procédures d'audit (Réf. : par. 19)

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

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

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

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

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité

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

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

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

Considérations propres aux entités du secteur public

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

Documentation (Réf. : par. 29)

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

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

