
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 200**

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

This International Standard on Auditing (ISA) 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

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

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

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

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

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

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

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-2
L'audit d'états financiers	3-9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs généraux de l'auditeur	11-12
Définitions	13
Exigences	
Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers	14
Esprit critique	15
Jugement professionnel	16
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	17
Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA	18-24
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
L'audit d'états financiers	A1-A13
Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers	A14-A17
Esprit critique	A18-A22
Jugement professionnel	A23-A27
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	A28-A52
Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA	A53-A76

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

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

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

L'audit d'états financiers

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

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

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

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

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

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs généraux de l'auditeur

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

Définitions

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Exigences

Règles de déontologie relatives à un audit d'états financiers

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

Esprit critique

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

Jugement professionnel

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

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

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

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

Respect des normes ISA pertinentes pour l'audit

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

Objectifs particuliers des différentes normes ISA

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

Conformité aux exigences pertinentes

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

Incapacité d'atteindre un objectif

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

L'audit d'états financiers

Étendue de l'audit (Réf. : par. 3)

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

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

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

- A2. Il peut arriver que des textes légaux ou réglementaires définissent les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance en matière d'information financière. Toutefois, l'étendue de ces responsabilités ou leur nature peuvent différer d'un pays à l'autre. En dépit de telles différences, la réalisation d'un audit conforme aux normes ISA repose sur le postulat de départ que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont :
- a) la responsabilité de préparer les états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, le cas échéant, leur présentation fidèle;
 - b) la responsabilité du contrôle interne qu'ils considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs;
 - c) la responsabilité de fournir à l'auditeur :
 - i) un accès à toutes les informations dont ils ont connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information,
 - ii) les informations additionnelles que celui-ci peut leur demander aux fins de l'audit,
 - iii) un accès sans restriction aux personnes, au sein de l'entité, auprès de qui il faut, selon l'auditeur, obtenir des éléments probants.
- A3. La préparation des états financiers par la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance exige :
- d'identifier le référentiel d'information financière applicable, compte tenu des textes légaux ou réglementaires pertinents;
 - de préparer des états financiers conformes à ce référentiel;
 - d'inclure une description adéquate de ce référentiel dans les états financiers.
- La préparation des états financiers exige de la direction qu'elle exerce son jugement pour établir des estimations comptables raisonnables dans les circonstances ainsi que pour sélectionner et appliquer des méthodes comptables appropriées. Lorsqu'elle pose de tels jugements, la direction tient compte du référentiel d'information financière applicable.
- A4. Les états financiers peuvent être préparés selon un référentiel d'information financière conçu pour répondre :
- aux besoins communs d'information financière d'un large éventail d'utilisateurs («états financiers à usage général»),
 - ou
 - aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers («états financiers à usage particulier»).

- A5. Le référentiel d'information financière applicable comprend souvent des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, ou prescrites par des textes légaux ou réglementaires. Dans certains cas, le référentiel d'information financière peut comprendre à la fois des normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu et des exigences prévues dans des textes légaux ou réglementaires. D'autres sources peuvent fournir des précisions sur les modalités d'application du référentiel d'information financière applicable. Dans certains cas, le référentiel d'information financière applicable peut englober ces sources, et même se composer uniquement d'elles. Ces sources peuvent comprendre notamment :
- le cadre juridique et déontologique, y compris les lois, les règlements, la jurisprudence et les règles de déontologie professionnelles qui se rapportent à la comptabilité;
 - les interprétations comptables, revêtues d'un degré d'autorité variable, publiées par des organismes normalisateurs, professionnels ou de réglementation;
 - les avis, revêtus d'un degré d'autorité variable, sur des problèmes nouveaux en comptabilité, publiés par des organismes normalisateurs, professionnels ou de réglementation;
 - les pratiques générales ou sectorielles largement reconnues et répandues;
 - la doctrine comptable.

S'il existe des contradictions entre le référentiel d'information financière et les sources qui fournissent des précisions sur ses modalités d'application ou bien entre les différentes sources qui composent le référentiel d'information financière, la source revêtue de l'autorité la plus haute prévaut.

- A6. Les exigences du référentiel d'information financière applicable déterminent la forme et le contenu des états financiers. Même si le référentiel ne précise pas toujours, pour tous les types d'opérations ou d'événements, le traitement comptable à appliquer ou les informations à fournir, il énonce ordinairement des principes suffisamment larges pour permettre l'élaboration et l'application de méthodes comptables qui soient compatibles avec les concepts qui sous-tendent les exigences du référentiel.
- A7. Certains référentiels d'information financière reposent sur le principe d'image fidèle et d'autres sur l'obligation de conformité. Les référentiels d'information financière qui se composent principalement de normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu pour ce qui concerne l'adoption de normes destinées à être utilisées par les entités pour la préparation d'états financiers à usage général sont souvent conçus dans le but d'aboutir à une image ou présentation fidèle; c'est notamment le cas des Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB).
- A8. La définition d'un jeu complet d'états financiers varie également selon les exigences du référentiel d'information financière applicable. Selon de nombreux référentiels, les états financiers sont destinés à fournir des informations sur la

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

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

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

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

Considérations propres aux audits du secteur public

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

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

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

⁷ Norme ISA 210, alinéa 6 b).

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

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

- A12. L'opinion exprimée par l'auditeur indique si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. La forme que prend cette opinion, toutefois, varie selon le référentiel d'information financière applicable et, le cas échéant, les textes légaux ou réglementaires applicables. La plupart des référentiels d'information financière comprennent des exigences relatives à la présentation des états financiers; en pareil cas, la *préparation* des états financiers conformément au référentiel d'information financière englobe leur *présentation*.
- A13. Lorsque le référentiel d'information financière applicable repose sur le principe d'image fidèle, comme c'est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion exigée par les normes ISA consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^d. Lorsque le référentiel d'information financière repose sur l'obligation de conformité, l'opinion exigée de l'auditeur consiste à indiquer si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel. Sauf mention expresse contraire, dans les normes ISA, l'expression «opinion de l'auditeur» vise les deux formes d'opinion.

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

- A14. L'auditeur est soumis aux règles de déontologie pertinentes (y compris celles qui ont trait à l'indépendance) applicables aux missions d'audit d'états financiers. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement les parties A et B du «*Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable» (le «Code de l'IESBA») relatives à l'audit d'états financiers, de pair avec les exigences plus strictes propres à chaque pays.
- A15. La partie A du Code de l'IESBA établit les principes fondamentaux d'éthique professionnelle auxquels l'auditeur qui réalise un audit d'états financiers est tenu de se conformer et elle fournit un cadre conceptuel permettant d'appliquer ces principes. Voici quels sont ces principes fondamentaux :
- a) intégrité;
 - b) objectivité;
 - c) compétence et diligence professionnelles;
 - d) confidentialité;
 - e) comportement professionnel.

⁸ Voir le paragraphe A57.

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

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

Esprit critique (Réf. : par. 15)

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

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

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

¹¹ Norme ISQC 1, paragraphes 20 à 25.

¹² Norme ISA 220, paragraphes 9 à 12.

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

Jugement professionnel (Réf. : par. 16)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

¹⁵ Norme ISA 220, paragraphe 18.

¹⁶ Norme ISA, paragraphe 8.

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

Risque d'audit

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

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

Risques d'anomalies significatives

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

- le risque inhérent. Par exemple, l'évolution technologique peut rendre obsolète un produit donné, et augmenter de ce fait le risque d'une surévaluation des stocks. Des facteurs caractérisant l'entité et son environnement et concernant l'ensemble ou une partie des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir peuvent également influencer sur le risque inhérent lié à une assertion particulière. Un fonds de roulement insuffisant pour poursuivre les activités ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un grand nombre de faillites constituent des exemples possibles de tels facteurs.
- A39. Le risque lié au contrôle est fonction de l'efficacité de la conception, de la mise en place et du maintien par la direction du contrôle interne nécessaire pour faire face aux risques identifiés pouvant compromettre l'atteinte des objectifs de l'entité concernant la préparation des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la qualité de sa conception et de son fonctionnement, peut seulement réduire et non pas éliminer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, et ce, en raison des limites qui lui sont inhérentes. Celles-ci comprennent par exemple la possibilité d'erreurs ou de fautes humaines ou encore de neutralisation des contrôles, que ce soit en raison de collusions ou de leur contournement par la direction. En conséquence, il subsistera toujours un certain risque lié au contrôle. Les normes ISA précisent dans quelles situations l'auditeur est tenu, ou peut choisir, de tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre¹⁸.
- A40. En général, les normes ISA ne traitent pas séparément du risque inhérent et du risque lié au contrôle, mais parlent plutôt d'une évaluation globale des «risques d'anomalies significatives». Cela dit, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées ainsi que de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut s'exprimer en termes quantitatifs, par exemple en pourcentages, ou en termes non quantitatifs. Quoi qu'il en soit, c'est le caractère approprié des évaluations des risques faites par l'auditeur qui compte, plus que le choix de la démarche adoptée.
- A41. La norme ISA 315 définit des exigences et contient des indications concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Risque de non-détection

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

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

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

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

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

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

Limites inhérentes à l'audit

A45. L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. Cela tient à des limites inhérentes à l'audit, qui font que la plupart des éléments probants sur lesquels l'auditeur s'appuie pour tirer des conclusions et fonder son opinion sont convaincants plutôt que concluants. Les limites inhérentes à l'audit découlent :

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

La nature de l'information financière

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

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

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

Nature des procédures d'audit

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

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

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

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

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

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

A49. Il est donc nécessaire que l'auditeur :

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

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

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

Autres facteurs influant sur les limites inhérentes à l'audit

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

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

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

²¹ Norme ISA 315, paragraphes 5 à 10.

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

²³ Norme ISA 550, «Parties liées».

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

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

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

Réalisation d'un audit conforme aux normes ISA

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

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

Considérations propres aux audits dans le secteur public

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

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

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

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

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

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

Considérations propres aux petites entités

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

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

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

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

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

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

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

orienter l'auditeur vers le résultat visé par la norme ISA tout en étant assez précis pour l'aider :

- à comprendre les actions à exécuter et, au besoin, les modalités d'exécution appropriées;
- à déterminer, le cas échéant, les actions supplémentaires qui s'imposent pour les atteindre dans les circonstances particulières de l'audit.

A68. Il faut comprendre les objectifs à la lumière des objectifs généraux de l'auditeur énoncés au paragraphe 11 de la présente norme ISA. Tout comme c'est le cas pour les objectifs généraux de l'auditeur, la possibilité d'atteindre un objectif particulier est soumise aux limites inhérentes à l'audit.

A69. La mise en œuvre des objectifs des normes ISA exige de l'auditeur qu'il tienne compte des interrelations entre celles-ci. Cela tient au fait que, comme l'indique le paragraphe A53, les normes ISA traitent dans certains cas de responsabilités générales et, dans d'autres cas, de l'application de ces responsabilités à des sujets particuliers. Par exemple, la présente norme ISA exige de l'auditeur qu'il fasse constamment preuve d'esprit critique; cette exigence s'applique à tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit, mais elle n'est pas expressément répétée dans chaque norme ISA. À un niveau plus détaillé, les normes ISA 315 et 330 comprennent entre autres des objectifs et des exigences ayant trait respectivement aux responsabilités qui incombent à l'auditeur, d'une part, d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et, d'autre part, de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à cette évaluation des risques; ces objectifs et exigences s'appliquent tout au long de l'audit. Il se peut qu'une norme ISA traitant d'un aspect particulier de l'audit (par exemple la norme ISA 540) s'étende sur la façon dont il convient d'appliquer les objectifs et les exigences de normes ISA telles que la norme ISA 315 ou la norme ISA 330 en rapport avec le sujet dont elle traite, mais sans les répéter. Ainsi, pour atteindre l'objectif particulier de la norme ISA 540, l'auditeur tient compte des objectifs et des exigences des autres normes ISA pertinentes.

Détermination, au moyen des objectifs, de la nécessité de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires (Réf. : alinéa 21 a))

A70. Les exigences des normes ISA sont conçues pour permettre à l'auditeur d'en atteindre les objectifs particuliers et, du même coup, d'atteindre ses objectifs généraux. Une bonne application des exigences des normes ISA par l'auditeur est donc censée être suffisante pour lui permettre d'en atteindre les objectifs. Toutefois, comme les circonstances varient grandement d'une mission d'audit à l'autre et que les normes ISA ne sauraient prévoir toutes les circonstances, l'auditeur a la responsabilité de déterminer les procédures d'audit nécessaires pour satisfaire aux exigences des normes ISA et permettre d'en atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut y avoir des éléments particuliers qui imposent à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures en plus de celles qui sont exigées par les normes ISA, et ce, afin d'en atteindre les objectifs particuliers.

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

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

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

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

Respect des exigences pertinentes

Exigences pertinentes (Réf. : par. 22)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

³⁰ Norme ISA 230, paragraphe 12.

