
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 265**

**Communication des déficiences du contrôle interne
aux responsables de la gouvernance et à la direction**

This International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l’IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l’IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l’IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d’audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l’IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management.”
Numéro ISBN : 978-1-60815-005-2.

Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction

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

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectif	5
Définitions	6
Exigences	7-11
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit	A1-A4
Déficiences importantes du contrôle interne	A5-A11
Communication des déficiences du contrôle interne	A12-A30

La Norme internationale d'audit (ISA) 265, «Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne¹ qu'il a relevées au cours d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA n'impose pas à l'auditeur d'autres responsabilités que celles dont traitent la norme ISA 315 et la norme ISA 330² en ce qui concerne l'acquisition d'une compréhension du

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives», paragraphes 4 et 12.

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

- contrôle interne ainsi que la conception et la mise en œuvre de tests des contrôles. Par ailleurs, la norme ISA 260³ définit des exigences additionnelles et fournit des indications au sujet de la responsabilité qu'a l'auditeur de communiquer avec les responsables de la gouvernance dans le cadre de l'audit.
2. L'auditeur est tenu d'acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives⁴. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. L'auditeur peut relever des déficiences du contrôle interne au cours du processus d'évaluation de ces risques, mais aussi à d'autres stades de l'audit. La présente norme ISA précise quelles sont, parmi les déficiences relevées, celles que l'auditeur est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction.
 3. Rien dans la présente norme ISA n'interdit à l'auditeur de communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction d'autres points touchant le contrôle qu'il aurait relevés au cours de l'audit.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectif

5. L'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur attention respective.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «déficiency du contrôle interne», l'une ou l'autre des situations suivantes :
 - i) un contrôle est conçu, mis en place ou fonctionne d'une manière telle qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun,
 - ii) un contrôle nécessaire pour prévenir, ou détecter et corriger, les anomalies dans les états financiers en temps opportun est absent;
 - b) «déficiency importante du contrôle interne», une déficiency ou une combinaison de déficiencies du contrôle interne qui est suffisamment préoccupante, selon le jugement professionnel de l'auditeur, pour nécessiter l'attention des responsables de la gouvernance. (Réf. : par. A5)

³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance».

⁴ Norme ISA 315, paragraphe 12. Les paragraphes A60 à A65 contiennent des indications sur les contrôles pertinents pour l'audit.

Exigences

7. L'auditeur doit déterminer si les travaux d'audit qu'il a effectués lui ont permis de relever une ou plusieurs déficiences du contrôle interne. (Réf. : par. A1 à A4)
8. Si l'auditeur a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle interne, il doit, en se fondant sur les travaux d'audit effectués, déterminer si, individuellement ou en association, elles constituent des déficiences importantes. (Réf. : par. A5 à A11)
9. L'auditeur doit communiquer par écrit et en temps opportun aux responsables de la gouvernance les déficiences importantes du contrôle interne relevées au cours de l'audit. (Réf. : par. A12 à A18 et A27)
10. L'auditeur doit aussi communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié : (Réf. : par. A19 et A27)
 - a) par écrit, les déficiences importantes du contrôle interne qu'il a communiquées ou qu'il entend communiquer aux responsables de la gouvernance, à moins qu'il ne soit pas approprié, dans les circonstances, de communiquer directement avec la direction; (Réf. : par. A14, A20 et A21)
 - b) les autres déficiences du contrôle interne relevées au cours de l'audit qui n'ont pas déjà été communiquées à la direction par d'autres parties et qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la direction. (Réf. : par. A22 à A26)
11. Dans sa communication écrite faisant état des déficiences importantes du contrôle interne, l'auditeur doit fournir :
 - a) une description des déficiences et de leurs incidences potentielles; (Réf. : par. A28)
 - b) des informations suffisantes pour permettre aux responsables de la gouvernance et à la direction de comprendre le contexte de la communication. À cet égard, l'auditeur doit notamment préciser : (Réf. : par. A29 et A30)
 - i) que l'audit avait pour objectif l'expression d'une opinion par l'auditeur sur les états financiers,
 - ii) que l'audit a comporté la prise en considération du contrôle interne portant sur la préparation des états financiers afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne,
 - iii) que sa communication se limite aux déficiences qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon lui, étaient suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur communication aux responsables de la gouvernance.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Déficiences du contrôle interne relevées ou non au cours de l'audit (Réf. : par. 7)

- A1. Pour déterminer s'il a relevé une ou plusieurs déficiences du contrôle interne, l'auditeur peut s'entretenir avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, des faits et circonstances pertinents qu'il a constatés. C'est l'occasion pour l'auditeur d'alerter la direction en temps opportun sur l'existence de déficiences dont elle n'était peut-être pas informée. Le niveau hiérarchique de la direction avec lequel il est approprié de s'entretenir des constatations de l'auditeur est celui où les dirigeants possèdent une bonne connaissance des aspects du contrôle interne en cause et disposent de l'autorité nécessaire pour prendre des mesures correctives à l'égard des déficiences du contrôle interne relevées. Il peut toutefois y avoir des circonstances où il n'est pas approprié que l'auditeur s'entretienne de ses constatations directement avec la direction, par exemple lorsque les constatations semblent mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction (voir le paragraphe A20).
- A2. S'entretenir avec la direction des faits et circonstances constatés peut permettre à l'auditeur d'obtenir d'autres informations pertinentes à prendre aussi en considération, par exemple :
- la compréhension que possède la direction des causes réelles ou suspectées des déficiences;
 - les écarts qui résultent de déficiences et que la direction a pu noter, par exemple des anomalies que les contrôles informatiques pertinents n'ont pas pu prévenir;
 - une indication préliminaire des mesures que la direction compte prendre en réponse aux constatations.

Considérations propres aux petites entités

- A3. Les activités de contrôle reposent habituellement sur les mêmes concepts, quelle que soit la taille de l'entité, mais le degré de formalité de leur mise en œuvre n'est pas toujours le même. En outre, de petites entités peuvent juger que certains types d'activités de contrôle ne sont pas nécessaires en raison des contrôles exercés par la direction. Par exemple, le fait de centraliser auprès de la direction le pouvoir d'autoriser l'octroi de crédit aux clients et d'approuver les achats importants peut constituer un contrôle efficace à l'égard d'opérations et de soldes de comptes importants, réduisant ou éliminant ainsi la nécessité d'activités de contrôle plus détaillées.
- A4. De plus, les petites entités ont souvent un personnel réduit, ce qui limite les possibilités de séparation des tâches. Par ailleurs, dans une petite entité gérée par le propriétaire-dirigeant, celui-ci peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace que dans une plus grande entité. Il faut toutefois mettre en balance la surveillance plus grande exercée par la direction et la possibilité accrue de contournement des contrôles par cette dernière.

Déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : alinéa 6 b) et par. 8)

- A5. L'importance d'une déficience ou d'une combinaison de déficiences du contrôle interne n'est pas liée uniquement au fait qu'une anomalie se soit produite ou non, mais dépend aussi de la probabilité qu'une anomalie se produise et de l'ampleur qu'elle pourrait prendre. Il peut donc exister des déficiences importantes même si l'auditeur n'a pas relevé d'anomalies au cours de l'audit.
- A6. Voici des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer si une déficience ou une combinaison de déficiences du contrôle interne constitue une déficience importante :
- la probabilité que les déficiences aboutissent à des anomalies significatives dans les états financiers futurs;
 - la vulnérabilité à la perte ou à la fraude des actifs ou des passifs faisant l'objet du contrôle;
 - la subjectivité et la complexité inhérentes à certaines estimations comptables, telles que les estimations en juste valeur;
 - les montants des états financiers exposés à la ou aux déficiences;
 - le volume réel ou potentiel des mouvements concernant le solde de compte ou la catégorie d'opérations exposé à la ou aux déficiences;
 - l'importance des contrôles par rapport au processus d'information financière :
 - o contrôles généraux de suivi (tels ceux liés à la surveillance exercée sur la direction),
 - o contrôles de prévention et de détection des fraudes,
 - o contrôles portant sur le choix et l'application des principales méthodes comptables,
 - o contrôles portant sur les opérations importantes avec des parties liées,
 - o contrôles portant sur les opérations importantes qui sont réalisées hors du cadre normal des activités de l'entité,
 - o contrôles portant sur le processus d'information financière de fin de période (tels ceux portant sur les écritures non récurrentes);
 - la cause et la fréquence des écarts détectés qui résultent des déficiences des contrôles;
 - l'interaction de la déficience avec d'autres déficiences du contrôle interne.
- A7. Voici des exemples d'indices de déficiences importantes du contrôle interne :
- des éléments qui indiquent que certains aspects de l'environnement de contrôle sont inefficaces, par exemple :
 - o que des opérations importantes auxquelles la direction est financièrement intéressée n'ont pas été examinées aussi soigneusement qu'elles le devraient par les responsables de la gouvernance,
 - o que le contrôle interne de l'entité n'a pas pu prévenir qu'une fraude, significative ou non, soit commise par la direction,

- o que la direction n'a pas mis en œuvre les mesures correctives qui s'imposaient à l'égard de déficiences importantes communiquées antérieurement;
 - l'absence de processus d'évaluation des risques là où on s'attendrait normalement à ce qu'il y en ait un;
 - des éléments qui indiquent que le processus d'évaluation des risques par l'entité est inefficace, par exemple un risque d'anomalie significative qui n'a pas été identifié par la direction alors que l'auditeur se serait attendu à ce que le processus d'évaluation des risques permette d'identifier ce risque;
 - des éléments qui indiquent une réponse inadéquate à un risque important qui a été identifié (par exemple, l'absence de contrôles portant sur ce risque);
 - la détection, au moyen des procédures mises en œuvre par l'auditeur, d'anomalies que le contrôle interne de l'entité n'a pas permis de prévenir, ou de détecter et corriger;
 - le retraitement d'états financiers antérieurs pour refléter la correction d'une anomalie significative résultant d'une erreur ou d'une fraude;
 - des éléments qui indiquent l'incapacité de la direction d'exercer une surveillance sur la préparation des états financiers.
- A8. Un contrôle peut être conçu pour assurer soit individuellement, soit en association avec d'autres contrôles, la prévention, ou la détection et la correction, des anomalies⁵. Par exemple, les contrôles sur les créances peuvent être constitués tant de contrôles automatisés que de contrôles manuels, tous ces contrôles étant conçus pour fonctionner en association afin de prévenir, ou de détecter et corriger, les anomalies dans le solde de compte en question. Une déficience du contrôle interne n'est pas nécessairement à elle seule suffisamment grave pour constituer une déficience importante. Cependant, une combinaison de déficiences touchant un même solde de compte, une même information à fournir, une même assertion pertinente ou une même composante du contrôle interne peut accroître les risques d'anomalies au point de constituer une déficience importante.
- A9. Il se peut que, dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires aient établi l'obligation pour l'auditeur (particulièrement dans le cas des audits d'entités cotées) de communiquer aux responsables de la gouvernance ou à d'autres parties intéressées (telles que des autorités de réglementation) les déficiences du contrôle interne d'un ou de plusieurs types particuliers, qu'il relève au cours de l'audit. Si les textes légaux ou réglementaires ont recours à des termes et à des définitions spécifiques pour ces types de déficiences, et exigent que l'auditeur emploie ces termes et ces définitions dans sa communication, ce sont eux que l'auditeur utilise pour communiquer conformément aux exigences légales ou réglementaires.

⁵ Norme ISA 315, paragraphe A66.

- A10. Dans les pays où des termes spécifiques ont été établis pour désigner les types de déficiences du contrôle interne à communiquer, mais où ces termes ne sont pas définis, il se peut que l'auditeur ait à recourir à son jugement pour déterminer quels sont les points à communiquer suivant les exigences légales ou réglementaires. Pour ce faire, l'auditeur peut juger bon de prendre en considération les exigences et les indications de la présente norme ISA. Par exemple, si les exigences légales ou réglementaires ont pour but d'attirer l'attention des responsables de la gouvernance sur des problèmes de contrôle interne dont ils devraient être informés, il convient peut-être de considérer que ces problèmes correspondent de manière générale aux déficiences importantes dont la présente norme ISA exige la communication aux responsables de la gouvernance.
- A11. Les exigences de la présente norme ISA continuent de s'appliquer même si les textes légaux ou réglementaires exigent de l'auditeur l'emploi de termes particuliers ou de définitions particulières.

Communication des déficiences du contrôle interne

Communication des déficiences importantes du contrôle interne aux responsables de la gouvernance (Réf. : par. 9)

- A12. La communication par écrit des déficiences importantes aux responsables de la gouvernance reflète l'importance du sujet et aide les responsables de la gouvernance à s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. La norme ISA 260 présente des aspects pertinents à prendre en considération en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où ceux-ci participent tous à la gestion de l'entité⁶.
- A13. Pour déterminer quand transmettre sa communication écrite, l'auditeur peut se demander si la réception de cette communication constituerait un facteur important pour permettre aux responsables de la gouvernance de s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance. De plus, il se peut que, dans certains pays, les responsables de la gouvernance des entités cotées doivent avoir reçu la communication écrite de l'auditeur avant la date d'approbation des états financiers pour pouvoir s'acquitter de certaines responsabilités relatives au contrôle interne à des fins réglementaires ou autres. Dans d'autres cas, l'auditeur peut transmettre la communication écrite à une date ultérieure. Néanmoins, la communication écrite des déficiences importantes par l'auditeur fait partie du dossier d'audit définitif et est donc soumise à l'exigence primordiale⁷ selon laquelle l'auditeur doit achever la constitution du dossier d'audit définitif en temps opportun. À ce sujet, la norme ISA 230 précise que la constitution du dossier d'audit définitif est normalement achevée dans un délai d'au plus 60 jours à compter de la date du rapport de l'auditeur⁸.

⁶ Norme ISA 260, paragraphe 13.

⁷ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphe 14.

⁸ Norme ISA 230, paragraphe A21.

- A14. Quel que soit le moment où il communique par écrit les déficiences importantes, l'auditeur peut les communiquer de vive voix d'abord à la direction et, au moment propice, aux responsables de la gouvernance, afin de leur permettre de prendre en temps opportun des mesures correctives pour réduire autant que possible les risques d'anomalies significatives. Ce faisant, l'auditeur n'est toutefois pas déchargé de sa responsabilité de communiquer les déficiences importantes par écrit, comme l'exige la présente norme ISA.
- A15. Le niveau de détail à respecter pour la communication des déficiences importantes relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances. Les facteurs que l'auditeur peut prendre en considération pour déterminer le niveau de détail qu'il convient de communiquer comprennent notamment :
- la nature de l'entité — par exemple, les points à communiquer dans le cas d'une entité d'intérêt public ne sont pas nécessairement les mêmes que dans le cas d'une autre entité;
 - la taille et la complexité de l'entité — par exemple, les points à communiquer dans le cas d'une entité complexe ne sont pas nécessairement les mêmes que dans le cas d'une entité dont l'activité est simple;
 - la nature des déficiences importantes relevées par l'auditeur;
 - la composition du groupe des responsables de la gouvernance de l'entité — par exemple, un niveau de détail élevé peut être nécessaire si certains responsables de la gouvernance n'ont pas une expérience suffisante du secteur d'activité de l'entité ou des aspects du contrôle touchés par les déficiences;
 - les exigences légales ou réglementaires concernant la communication de certains types de déficiences du contrôle interne.
- A16. Il se peut que la direction et les responsables de la gouvernance soient déjà au courant des déficiences importantes relevées par l'auditeur au cours de l'audit et aient choisi de ne pas y remédier, en raison des coûts ou pour d'autres considérations. Comme la responsabilité d'évaluer les coûts et les avantages des mesures correctives incombe à la direction et aux responsables de la gouvernance, l'exigence du paragraphe 9 s'applique, peu importe les coûts ou les considérations dont la direction et les responsables de la gouvernance peuvent tenir compte pour déterminer s'ils vont remédier aux déficiences.
- A17. Le fait que l'auditeur ait communiqué une déficience importante aux responsables de la gouvernance et à la direction lors d'un audit antérieur ne le dispense pas de répéter la communication si des mesures correctives n'ont pas encore été prises. Dans le cas où subsiste une déficience importante dont l'existence a déjà été communiquée, il est possible, dans la communication pour l'exercice considéré, de reprendre la description communiquée antérieurement ou de simplement faire référence à la communication antérieure. L'auditeur peut demander à la direction ou, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance pourquoi il n'a pas encore été remédié à la déficience importante. Le défaut d'agir peut, en l'absence d'une explication raisonnable, constituer lui-même une déficience importante.

Considérations propres aux petites entités

A18. Lorsqu'il réalise des audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les responsables de la gouvernance de manière moins structurée que dans le cas des entités de plus grande taille.

Communication des déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : par. 10)

A19. Généralement, le niveau hiérarchique approprié est celui où les dirigeants sont investis de la responsabilité et de l'autorité voulues pour évaluer les déficiences du contrôle interne et mettre en œuvre les mesures correctives qui s'imposent. Dans le cas des déficiences importantes, le niveau approprié sera probablement celui du directeur général ou du directeur financier (ou l'équivalent), puisque ces déficiences doivent aussi être communiquées aux responsables de la gouvernance. Pour les autres déficiences du contrôle interne, le niveau approprié est probablement celui du gestionnaire d'exploitation de qui relèvent le plus directement les aspects en cause du contrôle et qui a l'autorité pour prendre des mesures correctives appropriées.

Communication des déficiences importantes du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 a))

A20. La détection de certaines déficiences importantes du contrôle interne peut mettre en question l'intégrité ou la compétence de la direction. Ce serait le cas, par exemple, s'il y avait des preuves de fraude ou de non-conformité intentionnelle aux textes légaux et réglementaires de la part de la direction, ou si la direction se montrait incapable d'exercer une surveillance sur la préparation d'états financiers adéquats, ce qui soulèverait un doute quant à sa compétence. C'est pourquoi il peut ne pas être approprié de communiquer de telles déficiences directement à la direction.

A21. La norme ISA 250 définit des exigences et fournit des indications sur la communication des cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, y compris lorsque les responsables de la gouvernance eux-mêmes sont impliqués⁹. La norme ISA 240 définit des exigences et fournit des indications sur la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où l'auditeur a détecté ou suspecte une fraude impliquant la direction¹⁰.

Communication des autres déficiences du contrôle interne à la direction (Réf. : alinéa 10 b))

A22. Au cours de l'audit, il peut arriver que l'auditeur relève des déficiences du contrôle interne qui ne sont pas des déficiences importantes, mais qui peuvent quand même être suffisamment préoccupantes pour nécessiter l'attention de la

⁹ Norme ISA 250, «Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers», paragraphes 22 à 28.

¹⁰ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors de l'audit d'états financiers», paragraphe 41.

- direction. La question de savoir quelles sont les autres déficiences du contrôle interne qui nécessitent l'attention de la direction relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances, compte tenu de la probabilité et de l'ampleur potentielle des anomalies auxquelles ces déficiences peuvent aboutir dans les états financiers.
- A23. Il n'est pas nécessaire que la communication des autres déficiences du contrôle interne qui nécessitent l'attention de la direction se fasse par écrit; elle peut se faire de vive voix. Si l'auditeur s'est entretenu avec la direction des faits et circonstances qu'il a constatés, il peut considérer qu'il a communiqué de vive voix les autres déficiences à la direction par la même occasion. Il n'a donc pas besoin de procéder à une communication officielle par la suite.
- A24. Si l'auditeur a communiqué des déficiences du contrôle interne autres que des déficiences importantes à la direction au cours d'une période antérieure et que la direction a choisi de ne pas y remédier, pour des raisons de coût ou pour d'autres considérations, l'auditeur n'a pas besoin de répéter la communication pour la période considérée. L'auditeur n'est pas non plus tenu de répéter les informations sur ces déficiences si elles ont déjà été communiquées à la direction par d'autres parties, telles que les auditeurs internes ou les autorités de réglementation. Il peut toutefois être bon que l'auditeur communique de nouveau ces autres déficiences s'il y a eu un changement dans la direction ou s'il a obtenu de nouvelles informations qui changent la compréhension des déficiences que lui et la direction avaient. Néanmoins, le fait que la direction n'a pas remédié aux autres déficiences du contrôle interne qui lui ont été communiquées antérieurement peut devenir une déficience importante qui nécessite d'être communiquée aux responsables de la gouvernance. La question de savoir si c'est le cas relève du jugement professionnel de l'auditeur dans les circonstances.
- A25. Dans certaines situations, il se peut que les responsables de la gouvernance souhaitent connaître le détail des autres déficiences du contrôle interne que l'auditeur a communiquées à la direction ou être brièvement informés de la nature de ces déficiences. Ce peut par ailleurs être l'auditeur qui considère approprié que les responsables de la gouvernance soient informés de la communication de ces déficiences à la direction. Dans les deux cas, l'auditeur peut communiquer de vive voix ou par écrit avec les responsables de la gouvernance, selon les besoins.
- A26. La norme ISA 260 présente des aspects pertinents à prendre en considération en ce qui concerne la communication avec les responsables de la gouvernance dans le cas où ceux-ci participent tous à la gestion de l'entité¹¹.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 9 et 10)

- A27. En raison de responsabilités supplémentaires, les auditeurs du secteur public peuvent être tenus de communiquer les déficiences du contrôle interne qu'ils ont relevées au cours de l'audit d'une manière, à un niveau de détail ou à des parties non prévus dans la présente norme ISA. Par exemple, il se peut qu'ils doivent

¹¹ Norme ISA 260, paragraphe 13.

communiquer les déficiences importantes au corps législatif ou à un autre organe de gouvernance. Ils peuvent aussi avoir, en raison de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité, l'obligation de communiquer les déficiences du contrôle interne sans égard à l'importance de leurs effets potentiels. En outre, la législation peut exiger que les auditeurs du secteur public fassent rapport sur des questions de contrôle interne plus larges que les déficiences dont la communication est exigée par la présente norme ISA, par exemple sur les contrôles relatifs à la conformité aux autorisations législatives, à la réglementation ou aux stipulations des contrats ou des accords de subvention.

Contenu de la communication écrite faisant état des déficiences importantes du contrôle interne (Réf. : par. 11)

- A28. Pour expliquer les effets potentiels des déficiences importantes, l'auditeur n'a pas besoin de les quantifier. Il peut par ailleurs regrouper les déficiences importantes aux fins de leur communication, lorsque cela est approprié. La communication écrite de l'auditeur peut également contenir des suggestions de mesures correctives à l'égard des déficiences, une mention des mesures réellement prises ou envisagées par la direction et une déclaration précisant s'il a ou non pris des dispositions pour vérifier si les mesures de la direction ont été mises en œuvre.
- A29. L'auditeur peut juger approprié de préciser le contexte de la communication de la manière suivante :
- en indiquant que, s'il avait mis en œuvre des procédures plus exhaustives à l'égard du contrôle interne, il aurait pu relever davantage de déficiences devant être communiquées ou, au contraire, conclure que certaines des déficiences communiquées n'avaient pas à l'être;
 - en indiquant que la communication vise à répondre aux besoins des responsables de la gouvernance et pourrait ne pas convenir à d'autres fins.
- A30. L'auditeur ou la direction peut être tenu par les textes légaux ou réglementaires de transmettre aux autorités de réglementation compétentes une copie de la communication écrite faisant état des déficiences importantes. Le cas échéant, l'auditeur peut faire mention des autorités de réglementation en question dans sa communication écrite.