
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 450**

Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit

This International Standard on Auditing (ISA) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit”, 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) 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l’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) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l’audit» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit.” Numéro ISBN : 978-1-934779-010-6.

Évaluation des anomalies détectées au cours de l'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
Date d'entrée en vigueur	2
Objectif	3
Définitions	4
Exigences	
Cumul des anomalies détectées	5
Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progressé l'audit	6-7
Communication et correction des anomalies	8-9
Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	10-13
Déclarations écrites	14
Documentation	15
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition d'une anomalie	A1
Cumul des anomalies détectées	A2-A3
Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progressé l'audit	A4-A6
Communication et correction des anomalies	A7-A10
Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées	A11-A23
Déclarations écrites	A24
Documentation	A25

La Norme internationale d'audit (ISA) 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», 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 d'évaluer l'incidence des anomalies détectées sur l'audit et l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La norme ISA 700 traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur, lorsqu'il se forme une opinion sur les états financiers, de déterminer s'il a acquis une assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives. Cette détermination exigée par la norme ISA 700 tient compte de l'évaluation, en conformité avec la présente norme ISA¹, de l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La norme ISA 320² traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer adéquatement le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit d'états financiers.

Date d'entrée en vigueur

2. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2010.

Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :
 - a) l'incidence des anomalies détectées sur l'audit;
 - b) l'incidence des anomalies non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers.

Définitions

4. Dans les normes ISA, on entend par :
 - a) «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. (Réf. : par. A1)
Dans les cas où l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle^a, 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;

¹ Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 10 et 11.

² Norme ISA 320, «Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit».

^a Note du traducteur – L'expression «donnent [...] une image fidèle» a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «are presented 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.

- b) «anomalies non corrigées», les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées.

Exigences

Cumul des anomalies détectées

5. L'auditeur doit faire le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, à l'exclusion de celles qui sont manifestement négligeables. (Réf. : par. A2 et A3)

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit

6. L'auditeur doit se demander s'il est nécessaire de réviser la stratégie générale d'audit et le plan de mission dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- a) la nature des anomalies détectées et les circonstances dans lesquelles elles se sont produites indiquent l'existence possible d'autres anomalies qui, ajoutées au cumul des anomalies détectées au cours de l'audit, pourraient être significatives; (Réf. : par. A4)
 - b) le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320. (Réf. : par. A5)
7. Si, à la demande de l'auditeur, la direction examine une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir et corrige les anomalies détectées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires afin de déterminer s'il subsiste des anomalies. (Réf. : par. A6)

Communication et correction des anomalies

8. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer en temps opportun à la direction, au niveau hiérarchique approprié, toutes les anomalies dont il a fait le cumul au cours de l'audit³. Il doit aussi lui demander de les corriger. (Réf. : par. A7 à A9)
9. Si la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies qui lui ont été communiquées par l'auditeur, celui-ci doit acquérir une compréhension des motifs du refus de la direction et il doit en tenir compte lorsqu'il évalue si les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. (Réf. : par. A10)

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit reconsidérer le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320, afin de confirmer s'il demeure approprié au regard des résultats financiers réels de l'entité. (Réf. : par. A11 et A12)
11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement. Pour ce faire, il doit prendre en considération :

³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 7.

- a) l'ordre de grandeur et la nature des anomalies, tant par rapport à certaines catégories d'opérations, à certains soldes de comptes et à certaines informations à fournir que par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières dans lesquelles elles se sont produites; (Réf. : par. A13 à A17, A19 et A20)
- b) l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Réf. : par. A18)

Communication avec les responsables de la gouvernance

12. À moins que des textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent, l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les anomalies non corrigées, en décrivant l'incidence qu'elles peuvent avoir, individuellement ou collectivement, sur l'opinion à exprimer dans son rapport⁴. Dans cette communication, l'auditeur doit identifier une à une chacune des anomalies significatives non corrigées. L'auditeur doit en outre demander la correction des anomalies non corrigées. (Réf. : par. A21 à A23)
13. L'auditeur doit aussi communiquer aux responsables de la gouvernance l'incidence des anomalies non corrigées liées aux périodes antérieures sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, et sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Déclarations écrites

14. L'auditeur doit obtenir de la direction et, s'il y a lieu, des responsables de la gouvernance une déclaration écrite indiquant s'ils sont d'avis que l'incidence des anomalies non corrigées, considérées individuellement ou collectivement, est non significative par rapport aux états financiers pris dans leur ensemble. Un sommaire des anomalies non corrigées doit figurer dans la déclaration écrite ou y être joint. (Réf. : par. A24)

Documentation

15. L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit⁵ : (Réf. : par. A25)
 - a) le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables (paragraphe 5);
 - b) toutes les anomalies dont l'auditeur a fait le cumul au cours de l'audit, en indiquant si elles ont été corrigées ou non (paragraphe 5, 8 et 12);
 - c) la conclusion de l'auditeur sur la question de savoir si les anomalies non corrigées sont significatives, individuellement ou collectivement, et les motifs à l'appui de cette conclusion (paragraphe 11).

⁴ Voir la note 3.

⁵ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'une anomalie (Réf. : alinéa 4 a))

A1. Voici des causes possibles des anomalies :

- a) une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données ayant servi à préparer les états financiers;
- b) l'omission d'un montant ou d'une information à fournir;
- c) une estimation comptable incorrecte en raison de l'oubli ou d'une interprétation manifestement erronée de certains faits;
- d) les jugements de la direction concernant des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées.

On trouvera des exemples d'anomalies résultant d'une fraude dans la norme ISA 240⁶.

Cumul des anomalies détectées (Réf. : par. 5)

A2. L'auditeur peut déterminer un montant en deçà duquel les anomalies seront tenues pour manifestement négligeables et n'auront pas à être cumulées du fait qu'il est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers. L'expression «manifestement négligeable» n'est pas synonyme de «non significatif». Les éléments manifestement négligeables seront d'un tout autre ordre de grandeur (moindre) que le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320 et seront manifestement sans conséquence, qu'ils soient pris individuellement ou collectivement et qu'ils soient jugés selon des critères d'ordre de grandeur, de nature ou de circonstance. En cas d'incertitude quant au caractère manifestement négligeable d'un ou de plusieurs éléments, on considère qu'ils ne sont pas manifestement négligeables.

A3. Afin de faciliter l'évaluation par l'auditeur de l'incidence des anomalies détectées au cours de l'audit et leur communication à la direction et aux responsables de la gouvernance, il peut être bon d'établir une distinction entre les anomalies factuelles, les anomalies liées au jugement et les anomalies extrapolées :

- les anomalies factuelles sont des anomalies sur lesquelles il n'y a pas de doute;
- les anomalies liées au jugement sont des écarts résultant de jugements de la direction qui concernent des estimations comptables que l'auditeur considère comme déraisonnables ou le choix ou l'application de méthodes comptables que l'auditeur considère comme inappropriées;
- les anomalies extrapolées sont la meilleure estimation des anomalies dans les populations que fait l'auditeur en extrapolant les anomalies détectées dans les échantillons aux populations entières dont sont tirés les échantillons. On

⁶ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers», paragraphes A1 à A6.

trouvera des indications sur l'extrapolation des anomalies et sur l'évaluation des résultats de cette extrapolation dans la norme ISA 530⁷.

Prise en considération des anomalies détectées à mesure que progresse l'audit (Réf. : par. 6 et 7)

- A4. Il se peut qu'une anomalie ne soit pas un fait isolé. Il y a lieu de penser que d'autres anomalies peuvent exister dans le cas où, par exemple, l'auditeur détermine qu'une anomalie s'est produite en raison d'une défaillance du contrôle interne ou du recours généralisé à des hypothèses ou méthodes d'évaluation inappropriées dans l'entité.
- A5. Si le cumul des anomalies détectées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320, le risque que le total des éventuelles anomalies non détectées et du cumul des anomalies détectées au cours de l'audit excède le seuil de signification pourrait ne pas être suffisamment faible. L'existence d'anomalies non détectées est possible en raison du risque d'échantillonnage et du risque non lié à l'échantillonnage⁸.
- A6. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir pour qu'elle établisse la cause d'une anomalie qu'il a détectée, qu'elle mette en œuvre des procédures visant à déterminer le montant réel de l'anomalie que comporte la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information et qu'elle apporte aux états financiers les redressements appropriés. Une telle demande peut notamment faire suite à l'extrapolation à une population entière des anomalies détectées dans un échantillon tiré de cette population.

Communication et correction des anomalies (Réf. : par. 8 et 9)

- A7. Il est important de communiquer les anomalies à la direction, en temps opportun et au niveau hiérarchique approprié, car cela lui permet de déterminer s'il s'agit effectivement d'anomalies, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Normalement, le niveau hiérarchique approprié est celui qui est investi de la responsabilité et de l'autorité voulues pour évaluer les anomalies et prendre les mesures nécessaires.
- A8. Les textes légaux ou réglementaires limitent parfois les communications que l'auditeur peut avoir avec la direction ou avec d'autres personnes au sein de l'entité au sujet de certaines anomalies. Par exemple, il se peut que des textes légaux ou réglementaires interdisent expressément une communication ou une autre action qui pourrait être préjudiciable à une enquête menée par une autorité compétente au sujet d'un acte illégal connu ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations en matière de communication peuvent être complexes. En pareils cas, l'auditeur souhaitera peut-être obtenir un avis juridique.

⁷ Norme ISA 530, «Sondages en audit», paragraphes 14 et 15.

⁸ Norme ISA 530, alinéas 5 c) et d).

- A9. Le fait de corriger toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction de tenir des documents comptables exacts et réduit les risques que l'effet cumulatif des anomalies non significatives et non corrigées liées aux périodes antérieures donne lieu à une anomalie significative dans les états financiers futurs.
- A10. Selon la norme ISA 700, l'auditeur doit évaluer si les états financiers ont été préparés et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. Cette évaluation nécessite de prendre en considération les aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris les indices d'un parti pris possible dans les jugements de la direction⁹, et peut être influencée par la compréhension qu'a l'auditeur des motifs du refus de la direction de faire les corrections.

Évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées (Réf. : par. 10 et 11)

- A11. L'auditeur s'appuie souvent sur des estimations des résultats financiers de l'entité pour déterminer le seuil de signification conformément à la norme ISA 320, du fait que les résultats financiers réels ne sont pas encore connus. En conséquence, avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à reconsidérer en fonction des résultats financiers réels le seuil de signification qu'il a déterminé conformément à la norme ISA 320.
- A12. La norme ISA 320 précise que l'auditeur modifie au cours de l'audit le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) s'il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents¹⁰. Ainsi, toute modification importante aura probablement été faite avant que l'auditeur évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la révision par l'auditeur du seuil de signification déterminé conformément à la norme ISA 320 (voir le paragraphe 10 de la présente norme ISA) aboutit à un ou à des montants moins élevés, alors le seuil de signification pour les travaux ainsi que le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires sont reconsidérés de manière à assurer l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.
- A13. Chaque anomalie est considérée individuellement afin d'en évaluer l'incidence sur les catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir concernés, notamment en vue de déterminer si le seuil de signification pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir en particulier, le cas échéant, a été dépassé.
- A14. Si une anomalie, prise individuellement, est jugée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits

⁹ Norme ISA 700, paragraphe 12.

¹⁰ Norme ISA 320, paragraphe 12.

sont surévalués de façon significative, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur le résultat est complètement compensée par une surévaluation équivalente des charges. Il peut être approprié d'opérer compensation entre des anomalies dans un même solde de compte ou dans une même catégorie d'opérations; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister est pris en compte avant de conclure qu'il est approprié d'opérer compensation, même dans le cas d'anomalies non significatives¹¹.

- A15. Déterminer si une anomalie de classement est significative fait intervenir des appréciations d'ordre qualitatif, comme celles de l'incidence de l'anomalie de classement sur les clauses restrictives de contrats d'emprunt ou d'autres contrats, sur des postes particuliers ou des totaux partiels ou encore sur des ratios clés. Il peut y avoir des situations où l'auditeur arrive à la conclusion qu'une anomalie de classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, bien que le montant en cause puisse être supérieur au seuil ou aux seuils de signification utilisés pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, une erreur de classement entre des postes du bilan peut ne pas être considérée comme significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant en cause est faible par rapport à l'ordre de grandeur des postes de bilan touchés et que l'erreur de classement n'a aucune incidence sur le compte de résultat ou les ratios clés.
- A16. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à déterminer qu'elles sont significatives, soit individuellement ou en cumulé avec d'autres anomalies détectées au cours de l'audit, même si leur montant est inférieur au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble. Parmi les circonstances pouvant amener l'auditeur à déterminer qu'une anomalie est significative, il y a la mesure dans laquelle l'anomalie :
- affecte la conformité à des exigences réglementaires;
 - affecte la conformité aux clauses restrictives de contrats d'emprunt ou à d'autres exigences contractuelles;
 - a trait au choix erroné ou à l'application incorrecte d'une méthode comptable, qui a une incidence non significative sur les états financiers de la période considérée, mais aura probablement une incidence significative sur les états financiers des périodes futures;
 - masque un changement dans l'évolution des bénéfices ou d'autres éléments, tout particulièrement par rapport aux conditions économiques et sectorielles générales;
 - se répercute sur les ratios utilisés pour évaluer la situation financière de l'entité, le résultat de ses activités ou ses flux de trésorerie;

¹¹ La détection d'un certain nombre d'anomalies non significatives dans un même solde de compte ou une même catégorie d'opérations peut obliger l'auditeur à réévaluer le risque d'anomalies significatives pour ce solde de compte ou cette catégorie d'opérations.

- affecte les informations sectorielles présentées dans les états financiers (par exemple, l'importance de l'élément par rapport à un secteur ou à une autre composante des activités de l'entité qui a été identifié comme étant pour beaucoup dans les activités ou la rentabilité de cette dernière);
- a pour effet d'augmenter la rémunération de la direction, par exemple en faisant que les conditions pour l'attribution de primes ou d'autres incitatifs soient remplies;
- est importante compte tenu de ce que l'auditeur connaît des communications antérieures destinées aux utilisateurs de l'information financière, par exemple par rapport aux résultats prévisionnels;
- concerne des éléments mettant en cause des intervenants particuliers (par exemple, des opérations pour lesquelles les parties externes sont liées à des membres de la direction de l'entité);
- est une omission d'informations qui ne sont pas expressément exigées par le référentiel d'information financière applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour que les utilisateurs puissent comprendre la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité;
- affecte d'autres informations qui seront communiquées dans des documents contenant les états financiers audités (par exemple, des informations comprises dans un «rapport de gestion^b») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influencent les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La norme ISA 720¹² traite de la prise en considération par l'auditeur d'autres informations qui sont comprises dans des documents contenant des états financiers audités et sur lesquelles il n'est pas tenu de faire rapport.

Ces circonstances ne sont que des exemples; il n'est pas probable qu'elles soient toutes présentes dans tous les audits, et la liste n'est pas nécessairement exhaustive. L'existence de telles circonstances ne conduit pas nécessairement à conclure que l'anomalie est significative.

- A17. La norme ISA 240¹³ explique comment tenir compte des effets, sur les autres aspects de l'audit, d'une anomalie qui résulte ou pourrait résulter d'une fraude, même si l'ordre de grandeur de l'anomalie n'est pas significatif par rapport aux états financiers.

^b Note du traducteur – L'expression «rapport de gestion» a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «Management Discussion and Analysis» et «Operating and Financial Review», qui sont employées respectivement aux États-Unis et au Royaume-Uni pour désigner le même document.

¹² Norme ISA 720, «Responsabilités de l'auditeur relativement aux autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités».

¹³ Norme ISA 240, paragraphe 35.

A18. Le cumul des anomalies non significatives et non corrigées liées aux périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période considérée. L'auditeur dispose d'un certain nombre de méthodes acceptables pour l'évaluation de l'incidence de ces anomalies non corrigées sur les états financiers de la période considérée. L'utilisation de la même méthode d'évaluation assure une certaine cohérence d'une période à l'autre.

Considérations propres aux entités du secteur public

A19. Dans un audit d'une entité du secteur public, l'obligation que peuvent imposer à l'auditeur des textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité de faire état de questions particulières dans son rapport, par exemple des cas de fraude, peut également influencer sur la détermination du caractère significatif ou non d'une anomalie.

A20. En outre, des questions comme l'intérêt public, l'obligation de reddition de comptes, la probité et, en particulier, la nécessité d'une surveillance efficace du législateur peuvent entrer en considération pour ce qui est de déterminer si un élément est significatif en raison de sa nature. C'est notamment le cas en ce qui concerne les éléments ayant un rapport avec la conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 12)

A21. Si les anomalies non corrigées sont communiquées à une ou à plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction et que cette ou ces personnes assument également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer de nouveau à ces personnes en leur qualité de responsables de la gouvernance. L'auditeur doit néanmoins s'assurer que la communication faite à une ou à plusieurs personnes ayant des responsabilités de direction est suffisante pour que soient adéquatement informées toutes les personnes avec lesquelles il communiquerait, en leur qualité de responsables de la gouvernance, en d'autres circonstances¹⁴.

A22. Lorsqu'il se trouve en présence d'un grand nombre d'anomalies non corrigées qui, prises individuellement, ne sont pas significatives, l'auditeur peut communiquer le nombre et l'incidence monétaire totale des anomalies non corrigées, plutôt que de faire mention de chacune.

A23. La norme ISA 260 exige que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance les déclarations écrites qu'il demande à la direction de lui fournir (voir le paragraphe 14 de la présente norme ISA)¹⁵. L'auditeur peut s'entretenir avec les responsables de la gouvernance des raisons et des implications de la non-correction des anomalies, y compris les implications possibles pour les états financiers futurs, compte tenu de l'ordre de grandeur et de la nature de chaque anomalie, appréciés en fonction des circonstances.

¹⁴ Norme ISA 260, paragraphe 13.

¹⁵ Norme ISA 260, sous-alinéa 16 c)ii).

Déclarations écrites (Réf. : par. 14)

A24. Du fait que la préparation des états financiers exige que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance apportent les redressements nécessaires pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander une déclaration écrite au sujet des anomalies non corrigées. Dans certaines circonstances, la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance peuvent être d'avis que certaines des anomalies non corrigées ne sont en fait pas des anomalies. Pour cette raison, ils pourraient vouloir ajouter à la déclaration écrite une mention telle que : «À notre avis, les éléments... et... ne constituent pas des anomalies, parce que [description des raisons].» L'obtention d'une telle déclaration ne dispense toutefois pas l'auditeur de l'obligation de tirer une conclusion quant à l'incidence des anomalies non corrigées.

Documentation (Réf. : par. 15)

A25. Voici des aspects que peut couvrir la documentation constituée par l'auditeur au sujet des anomalies non corrigées :

- a) la prise en considération de l'incidence globale des anomalies non corrigées;
- b) l'évaluation de la question de savoir si le ou les seuils de signification pour des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir en particulier, le cas échéant, ont été dépassés ou non;
- c) l'évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les principaux ratios ou les tendances clés, et sur la conformité aux exigences légales, réglementaires et contractuelles (par exemple, clauses restrictives de contrats d'emprunt)