
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 620**

Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix

This International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert”, 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) 620, «Utilisation par l’auditeur des travaux d’un expert de son choix», 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) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 620, «Utilisation par l’auditeur des travaux d’un expert de son choix» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert.” Numéro ISBN : 978-1-60815-24-3.

Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix

(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
Responsabilité de l'auditeur concernant l'opinion d'audit	3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Exigences	
Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix	7
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	8
Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur	9
Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur	10
Accord avec l'expert choisi par l'auditeur	11
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur	12-13
Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur	14-15
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition d'un expert choisi par l'auditeur	A1-A3
Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix	A4-A9
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	A10-A13
Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur	A14-A20
Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur	A21-A22
Accord avec l'expert choisi par l'auditeur	A23-A31
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur	A32-A40

TABLE DES MATIÈRES

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur

Paragraphe

A41-A42

Annexe : Éléments à prendre en considération aux fins de l'accord entre l'auditeur et un expert externe de son choix

La Norme internationale d'audit (ISA) 620, «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix», 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 des responsabilités qui incombent à l'auditeur en ce qui concerne les travaux effectués par une personne physique ou une organisation dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité ou l'audit, lorsque ces travaux sont utilisés pour aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
2. La présente norme ISA ne traite pas :
 - a) des situations où l'équipe de mission comprend un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation, possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, ce dont traite la norme ISA 220¹;
 - b) de l'utilisation par l'auditeur des travaux effectués par une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers (un expert choisi par la direction), ce dont traite la norme ISA 500².

Responsabilité de l'auditeur concernant l'opinion d'audit

3. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux d'un expert de son choix n'atténue en rien cette responsabilité. Néanmoins, si l'auditeur qui utilise les travaux d'un tel expert conclut, après s'être conformé à la présente norme ISA, que les travaux de cet expert sont adéquats par rapport à ses besoins, il peut accepter les constatations ou les conclusions de cet expert dans le domaine d'expertise de celui-ci en tant qu'éléments probants appropriés.

¹ Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers», paragraphes A10 et A20 à A22.

² Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphes A34 à A48.

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.

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux d'un expert de son choix;
 - b) lorsqu'il utilise les travaux d'un expert de son choix, de déterminer si ceux-ci sont adéquats par rapport à ses besoins.

Définitions

6. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «expert choisi par l'auditeur» [ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair], une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur afin de l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Il peut s'agir d'un expert interne (soit un associé³ ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur ou d'un autre cabinet membre du réseau) ou d'un expert externe; (Réf. : par. A1 à A3)
 - b) «expertise», des compétences, des connaissances et de l'expérience dans un domaine en particulier;
 - c) «expert choisi par la direction» [ou «expert de son choix» lorsque le contexte est clair], une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité afin de l'aider dans la préparation des états financiers.

Exigences

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix

7. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il y a lieu d'utiliser les travaux d'un expert. (Réf. : par. A4 à A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Lors de la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit notamment tenir compte des facteurs suivants : (Réf. : par. A10)
- a) la nature de l'objet des travaux de l'expert;

³ Le cas échéant, les termes «associé» et «cabinet» s'entendent de leurs équivalents dans le secteur public.

- b) les risques d'anomalies significatives liés à l'objet des travaux de l'expert;
- c) l'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit;
- d) les connaissances et l'expérience que possède l'auditeur au sujet des travaux réalisés antérieurement par l'expert;
- e) le fait que l'expert soit soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet. (Réf. : par. A11 à A13)

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur

9. L'auditeur doit évaluer si l'expert possède la compétence, les capacités et l'objectivité nécessaires par rapport à ses besoins. Dans le cas d'un expert externe, l'évaluation de l'objectivité doit comprendre des demandes d'informations concernant les intérêts ou relations pouvant constituer une menace à l'objectivité de l'expert. (Réf. : par. A14 à A20)

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur

10. L'auditeur doit acquérir une compréhension suffisante du domaine d'expertise de l'expert pour pouvoir : (Réf. : par. A21 et A22)
- a) déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert par rapport à ses besoins;
 - b) évaluer le caractère adéquat de ces travaux par rapport à ses besoins.

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur

11. L'auditeur doit s'entendre avec l'expert de son choix, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Réf. : par. A23 à A26)
- a) la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert; (Réf. : par. A27)
 - b) les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert; (Réf. : par. A28 et A29)
 - c) la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert, y compris la forme du ou des rapports que ce dernier aura à fournir; (Réf. : par. A30)
 - d) la nécessité pour l'expert de respecter les exigences en matière de confidentialité. (Réf. : par. A31)

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur

12. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport à ses besoins, y compris : (Réf. : par. A32)
- a) la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert et leur cohérence avec les autres éléments probants; (Réf. : par. A33 et A34)
 - b) si les travaux de l'expert font appel à des hypothèses et à des méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de ces hypothèses et méthodes dans les circonstances; (Réf. : par. A35 à A37)

- c) si les travaux de l'expert nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Réf. : par. A38 et A39)
13. Si l'auditeur détermine que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins, il doit : (Réf. : par. A40)
- a) ou bien s'entendre avec l'expert sur la nature et l'étendue des travaux complémentaires devant être réalisés par celui-ci;
- b) ou bien mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées par rapport aux circonstances.

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur

14. L'auditeur ne doit pas faire mention des travaux d'un expert dans un rapport d'auditeur où il exprime une opinion non modifiée, à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Lorsque c'est le cas, il doit alors préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne son opinion. (Réf. : par. A41)
15. Si, dans son rapport d'auditeur, l'auditeur fait mention des travaux d'un expert parce qu'une telle mention est utile pour comprendre une opinion modifiée, il doit préciser dans son rapport qu'une telle mention n'atténue en rien sa responsabilité pour ce qui concerne cette opinion. (Réf. : par. A42)

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition d'un expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 6 a))

- A1. Une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit peut comprendre une expertise liée :
- à l'évaluation d'instruments financiers complexes, de terrains et de bâtiments, d'installations de production, de bijoux, d'œuvres d'art, d'antiquités, d'actifs incorporels, d'actifs acquis et de passifs pris en charge lors d'un regroupement d'entreprises ainsi que d'actifs qui pourraient avoir subi une dépréciation;
 - aux calculs actuariels de passifs liés à des contrats d'assurance ou à des régimes d'avantages sociaux;
 - à l'estimation de réserves de pétrole et de gaz;
 - à l'évaluation de passifs environnementaux ainsi que de coûts de dépollution;
 - à l'interprétation de contrats et de textes légaux ou réglementaires;
 - à l'analyse de situations fiscales complexes ou inhabituelles.
- A2. Bien souvent, il est facile de distinguer l'expertise en comptabilité ou en audit de l'expertise dans un autre domaine, même lorsqu'il s'agit d'une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit. Par exemple, il est souvent facile de faire une distinction entre une personne possédant une expertise dans l'application de méthodes de comptabilisation des impôts différés et une personne qui est un expert en droit fiscal. La première n'est pas un expert aux fins de la présente norme ISA, car son expertise relève de la comptabilité, tandis que la

seconde est un expert aux fins de la présente norme ISA, car son expertise relève du droit. On peut également faire des distinctions semblables dans d'autres domaines, par exemple entre une expertise en matière de méthodes de comptabilisation des instruments financiers et une expertise en matière d'élaboration de modèles complexes aux fins de l'évaluation des instruments financiers. Dans certains cas, toutefois, en particulier lorsqu'il s'agit d'un nouveau domaine d'expertise en comptabilité ou en audit, l'auditeur devra exercer son jugement professionnel pour déterminer si l'expertise a rapport à des domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit ou à un autre domaine. Dans l'exercice de son jugement, l'auditeur pourra s'appuyer sur les règles et normes professionnelles concernant la formation et les compétences requises des comptables et des auditeurs⁴.

- A3. Il est nécessaire de faire preuve de jugement lors de la prise en considération de l'incidence éventuelle, sur la mise en œuvre des exigences de la présente norme ISA, du fait que l'expert est ou bien une personne physique ou bien une organisation. Par exemple, lors de son évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert, il peut arriver que l'auditeur tienne compte du fait que l'expert est une organisation dont il a déjà retenu les services, même s'il n'a jamais traité avec la personne physique affectée par l'organisation à la mission en cause. À l'inverse, il se peut aussi que l'auditeur connaisse bien les travaux d'un expert en particulier, mais non l'organisation au service de laquelle il est entré. Dans les deux cas, les qualités personnelles de la personne physique ainsi que les méthodes et systèmes de gestion de l'organisation (comme ses systèmes de contrôle qualité) peuvent revêtir de l'importance aux fins de l'évaluation de l'auditeur.

Détermination de la nécessité pour l'auditeur de faire appel à un expert de son choix
(Réf. : par. 7)

- A4. L'auditeur peut juger nécessaire de faire appel à un expert pour l'assister dans ses travaux en ce qui concerne l'un ou plusieurs des aspects suivants :
- l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives;
 - la définition et la mise en œuvre de réponses globales à l'évaluation des risques au niveau des états financiers;
 - la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour répondre à l'évaluation des risques au niveau des assertions, soit des tests des contrôles ou des procédures de corroboration;
 - l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus aux fins de la formation d'une opinion sur les états financiers.

⁴ Par exemple, il peut être utile de consulter l'International Education Standard portant sur les exigences en matière de compétence pour les professionnels de l'audit (IES 8).

- A5. Les risques d'anomalies significatives peuvent augmenter lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité est requise par la direction aux fins de la préparation des états financiers : en effet, cela peut par exemple indiquer un certain degré de complexité, ou encore indiquer que la direction ne possède peut-être pas de connaissances dans le domaine d'expertise. Si la direction ne possède pas l'expertise nécessaire pour la préparation des états financiers, il peut être fait appel à un expert choisi par la direction lors de la prise en considération de ces risques. Des contrôles pertinents, y compris des contrôles liés au travail d'un expert choisi par la direction, le cas échéant, peuvent également réduire les risques d'anomalies significatives.
- A6. Si la préparation des états financiers implique l'utilisation d'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, il se peut que l'auditeur, qui est compétent en comptabilité et en audit, ne possède pas l'expertise nécessaire pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que l'équipe de mission, ainsi que les experts choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de l'équipe, possèdent collectivement la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit⁵. En outre, l'auditeur est tenu de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour réaliser la mission⁶. La décision de l'auditeur quant à l'utilisation ou non des travaux d'un expert de son choix et, le cas échéant, la détermination du moment et de l'étendue de cette utilisation, l'aident à satisfaire à ces exigences. À mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur pourrait avoir à reconsidérer des décisions antérieures au sujet de l'utilisation des travaux de l'expert.
- A7. L'auditeur qui n'est pas un expert dans un domaine pertinent autre que la comptabilité ou l'audit peut néanmoins réussir à acquérir une compréhension suffisante de ce domaine pour réaliser l'audit sans faire appel à un expert. Cette compréhension peut notamment être acquise :
- en réalisant des audits auprès d'entités pour lesquelles cette expertise particulière est nécessaire à la préparation de leurs états financiers;
 - en suivant des cours théoriques ou des séances de perfectionnement professionnel dans le domaine. Il peut s'agir de cours structurés ou d'entretiens avec des personnes possédant une expertise dans le domaine pertinent qui permettront à l'auditeur d'améliorer sa capacité de compréhension des questions ayant trait à ce domaine. De tels entretiens se distinguent des consultations auprès d'un expert choisi par l'auditeur qui portent sur un ensemble précis de circonstances propres à la mission et dans le cadre desquelles l'expert est informé de tous les faits pertinents pouvant lui permettre de donner un avis éclairé sur les questions en cause⁷;
 - en s'entretenant avec des auditeurs qui ont déjà réalisé des missions similaires.

⁵ Norme ISA 220, paragraphe 14.

⁶ Norme ISA 300, «Planification d'un audit d'états financiers», alinéa 8 e).

⁷ Norme ISA 220, paragraphe A21.

- A8. Dans d'autres cas, cependant, l'auditeur peut déterminer qu'il est nécessaire, ou souhaitable, de recourir à un expert de son choix afin de faciliter l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés. Les facteurs à prendre en considération dans la prise d'une telle décision peuvent comprendre, entre autres :
- si la direction a eu recours à un expert de son choix pour la préparation des états financiers (voir le paragraphe A9);
 - la nature et l'importance des questions liées au domaine d'expertise, y compris leur complexité;
 - les risques d'anomalies significatives associés à ces questions;
 - la nature prévue des procédures visant à répondre aux risques identifiés, y compris les connaissances et l'expérience de l'auditeur concernant les travaux d'experts relatifs à ces questions, ainsi que la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.
- A9. Lorsque la direction a eu recours à un expert pour la préparation des états financiers, la décision de l'auditeur d'avoir recours ou non à un expert de son choix peut également être influencée par les facteurs suivants :
- la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par la direction;
 - le fait que l'expert choisi par la direction soit un employé de l'entité ou un tiers auquel l'entité a fait appel pour qu'il lui fournisse les services nécessaires;
 - l'étendue du contrôle ou de l'influence que la direction peut exercer sur les travaux de l'expert qu'elle a choisi;
 - la compétence et les capacités de l'expert choisi par la direction;
 - le fait que l'expert choisi par la direction soit soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles;
 - les contrôles exercés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert choisi par la direction.

La norme ISA 500⁸ contient des exigences et des indications concernant l'incidence de la compétence, des capacités et de l'objectivité des experts choisis par la direction sur la fiabilité des éléments probants.

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit (Réf. : par. 8)

- A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visées par les exigences des paragraphes 9 à 13 de la présente norme ISA varieront selon les circonstances. Par exemple, les facteurs suivants pourraient donner à penser qu'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures différentes ou plus poussées :
- les travaux de l'expert choisi par l'auditeur se rapportent à des questions importantes qui impliquent des jugements subjectifs et complexes;

⁸ Norme ISA 500, paragraphe 8.

- l'auditeur n'a pas utilisé les travaux de cet expert antérieurement et il n'a aucune idée de sa compétence, de ses capacités ni de son objectivité;
- l'expert choisi par l'auditeur met en œuvre des procédures qui font partie intégrante de l'audit, plutôt que d'être consulté pour donner un avis sur une question en particulier;
- l'expert choisi par l'auditeur étant un expert externe, il n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet.

Politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (Réf. : alinéa 8 e))

- A11. L'expert interne choisi par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, du cabinet de l'auditeur et, de ce fait, être soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de ce cabinet, conformément à la norme ISQC 1⁹ ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses¹⁰. Par ailleurs, cet expert interne peut être un associé ou un membre du personnel professionnel, y compris du personnel professionnel temporaire, d'un autre cabinet membre du réseau, qui peut appliquer les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité que le cabinet de l'auditeur.
- A12. Selon la norme ISQC 1¹¹, l'expert externe choisi par l'auditeur n'est pas membre de l'équipe de mission et il n'est pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité. Dans certains pays, toutefois, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger que l'expert externe choisi par l'auditeur soit considéré comme un membre de l'équipe de mission; dans ce cas, cet expert peut être soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, selon la teneur des textes légaux ou réglementaires.
- A13. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes de mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet¹². La mesure dans laquelle les équipes pourront s'appuyer sur ce système variera selon les circonstances, et pourrait avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit en ce qui concerne des questions telles que :
- la compétence et les capacités, compte tenu des programmes de recrutement et de formation;
 - l'objectivité, les experts internes choisis par l'auditeur étant soumis aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance;
 - l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix. Par exemple, les programmes de formation dispensés par le cabinet

⁹ ISQC 1, «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», alinéa C12 f).

¹⁰ Norme ISA 220, paragraphe 2.

¹¹ ISQC 1, alinéa 12 f).

¹² Norme ISA 220, paragraphe 4.

peuvent fournir aux experts internes choisis par l'auditeur une compréhension appropriée des liens étroits entre leur expertise et le processus d'audit. Le fait de s'appuyer sur ces programmes de formation et d'autres processus du cabinet, comme les protocoles de délimitation de l'étendue des travaux des experts internes choisis par l'auditeur, peut avoir une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert de son choix;

- le respect des exigences légales et réglementaires, compte tenu des processus de suivi;
- l'accord avec l'expert choisi par l'auditeur.

Cet appui n'atténue en rien la responsabilité de l'auditeur de satisfaire aux exigences de la présente norme ISA.

Compétence, capacités et objectivité de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 9)

- A14. La compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert choisi par l'auditeur sont des facteurs qui ont une incidence importante sur le caractère adéquat ou non des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur. La compétence se rapporte à la nature et au degré d'expertise de l'expert. Les capacités correspondent aux aptitudes de l'expert pour exercer cette compétence dans les circonstances de la mission. Les facteurs pouvant influencer sur les capacités comprennent, entre autres, le lieu géographique ainsi que le temps et les ressources disponibles. L'objectivité est liée à l'incidence possible de partis pris, de conflits d'intérêts ou de l'influence de tiers sur le jugement professionnel ou le jugement en affaires de l'expert.
- A15. Les informations sur la compétence, les capacités et l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur peuvent provenir de diverses sources, dont les suivantes :
- l'expérience personnelle acquise dans le passé en ce qui concerne les travaux effectués par cet expert;
 - les entretiens avec cet expert;
 - les entretiens avec d'autres auditeurs ou avec des tiers possédant une bonne connaissance des travaux de cet expert;
 - la connaissance des qualifications de l'expert, de son adhésion à un corps professionnel ou à une association sectorielle, du fait qu'il est titulaire d'un permis d'exercice ou qu'il bénéficie d'une autre forme de reconnaissance externe;
 - les articles publiés ou les livres écrits par cet expert;
 - les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (voir les paragraphes A11 à A13).
- A16. Parmi les points présentant de l'intérêt pour l'évaluation de la compétence, des capacités et de l'objectivité d'un expert choisi par l'auditeur, il y a celui de savoir si les travaux de l'expert sont soumis à des normes de performance technique ou à d'autres exigences professionnelles ou sectorielles, par exemple les normes de déontologie et d'autres exigences d'un corps professionnel ou d'une association

- sectorielle dont l'expert est membre, les normes d'agrément d'un organisme chargé de la délivrance de permis ou des exigences imposées par des textes légaux ou réglementaires.
- A17. D'autres points, dont les suivants, sont également susceptibles de présenter un intérêt :
- la pertinence de la compétence de l'expert par rapport aux questions pour lesquelles ses travaux seront utilisés, notamment ses champs de spécialisation dans son domaine. Par exemple, un actuaire peut être spécialisé en assurance incendie, accident et risques divers, mais posséder une expertise limitée dans les calculs liés aux régimes de retraite;
 - la compétence de l'expert concernant les exigences pertinentes en comptabilité et en audit, par exemple la connaissance des hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) qui sont conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - si des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit indiquent qu'il pourrait être nécessaire de revoir l'évaluation initiale de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert à mesure que l'audit progresse.
- A18. Un large éventail de circonstances peuvent menacer l'objectivité de l'expert choisi par l'auditeur, par exemple les menaces liées à l'intérêt personnel, les menaces liées à la représentation, les menaces liées à la familiarité, les menaces liées à l'autocontrôle et les menaces liées à l'intimidation. Des sauvegardes susceptibles d'éliminer ou de réduire ces menaces peuvent être mises en place dans le cadre de structures externes (par exemple la profession de l'expert, des textes légaux ou réglementaires) ou par le milieu de travail de l'expert (par exemple des politiques et procédures de contrôle qualité). Des sauvegardes peuvent également être mises en place expressément pour la mission d'audit.
- A19. L'évaluation de l'importance des menaces à l'objectivité et de la nécessité de mettre en place des sauvegardes peut dépendre du rôle de l'expert choisi par l'auditeur et de l'importance de ses travaux dans le contexte de l'audit. Dans certaines circonstances, les sauvegardes ne peuvent réduire ces menaces à un niveau acceptable, par exemple si l'expert envisagé par l'auditeur est une personne ayant joué un rôle important dans la préparation de l'information faisant l'objet de l'audit, c'est-à-dire si l'expert choisi par l'auditeur a agi à titre d'expert choisi par la direction.
- A20. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe choisi par l'auditeur, il peut être pertinent :
- a) de s'enquérir auprès de l'entité de toute question d'intérêt ou de toute relation connues entre elle et l'expert qui pourraient avoir une incidence sur l'objectivité de l'expert;
 - b) de s'entretenir avec l'expert au sujet des sauvegardes applicables, y compris les exigences professionnelles auxquelles il est soumis, et d'évaluer si les

sauvegardes sont adéquates pour ramener les menaces à un niveau acceptable. Les intérêts et les relations dont il pourrait être pertinent de s'entretenir avec l'expert comprennent :

- les intérêts financiers;
- les relations d'affaires et les liens personnels;
- la prestation d'autres services par l'expert, et par l'organisation si l'expert externe est une organisation.

Dans certains cas, il pourrait être approprié pour l'auditeur d'obtenir une déclaration écrite de la part de l'expert externe au sujet de tout intérêt dans l'entité ou de toute relation entre lui et l'entité dont il a connaissance.

Acquisition d'une compréhension du domaine d'expertise de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 10)

- A21. L'auditeur peut acquérir une compréhension du domaine d'expertise de l'expert qu'il choisit par les moyens décrits au paragraphe A7, ou en s'entretenant avec cet expert.
- A22. Voici certains des aspects du domaine d'expertise de l'expert qui peuvent revêtir de l'importance pour la compréhension de ce domaine par l'auditeur :
- le fait que le domaine d'expertise comporte ou non des champs de spécialisation qui sont pertinents pour l'audit (voir le paragraphe A17);
 - l'obligation ou non de respecter des normes professionnelles ou autres, ainsi que des exigences légales ou réglementaires;
 - les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert, et le fait qu'elles soient ou non généralement admises dans son domaine d'expertise et appropriées aux fins de l'information financière;
 - la nature des données ou informations internes ou externes utilisées par l'expert.

Accord avec l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 11)

- A23. La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par l'auditeur peuvent varier considérablement selon les circonstances, tout comme les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des communications entre l'auditeur et l'expert. Il est donc nécessaire que ces questions fassent l'objet d'un accord entre l'auditeur et l'expert, peu importe que cet expert soit un expert externe ou un expert interne.
- A24. Les facteurs mentionnés au paragraphe 8 peuvent avoir une incidence sur le degré de détail et de formalité de l'accord entre l'auditeur et l'expert, y compris sur la détermination de la pertinence d'établir ou non un accord écrit. Par exemple, la présence des facteurs suivants peut donner à croire qu'il est nécessaire d'établir un accord plus détaillé, ou encore d'établir un accord écrit :
- l'expert aura accès à des informations sensibles ou confidentielles concernant l'entité;

- les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert diffèrent de ceux auxquels on s'attend généralement;
 - des exigences légales ou réglementaires émanant de plusieurs pays s'appliquent;
 - les questions faisant l'objet des travaux de l'expert sont hautement complexes;
 - l'auditeur n'a jamais utilisé antérieurement de travaux réalisés par cet expert;
 - l'ampleur des travaux de l'expert et leur importance dans le contexte de l'audit sont considérables.
- A25. L'accord entre l'auditeur et l'expert prend souvent la forme d'une lettre de mission. L'annexe énumère les éléments que l'auditeur peut envisager d'inclure dans une telle lettre, ou dans toute autre forme d'accord intervenu avec l'expert.
- A26. Si l'accord entre l'auditeur et l'expert n'a pas été établi par écrit, il est possible d'en attester l'existence dans les documents suivants :
- les notes de planification, ou encore les feuilles de travail connexes comme le programme d'audit;
 - les politiques et procédures du cabinet de l'auditeur. Dans le cas d'un expert interne, les politiques et procédures établies auxquelles cet expert est soumis peuvent comprendre des politiques et procédures particulières liées à ses travaux. L'étendue de la documentation à inclure dans le dossier de travail de l'auditeur dépend de la nature de telles politiques et procédures. Par exemple, il se peut qu'aucune documentation ne soit requise dans le dossier de travail de l'auditeur si le cabinet de ce dernier a établi des protocoles détaillés visant les circonstances dans lesquelles les travaux d'un tel expert sont utilisés.

Nature, étendue et objectifs des travaux (Réf. : alinéa 11 a))

- A27. Dans le cadre de l'accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert choisi par l'auditeur, il peut souvent être opportun de s'entretenir sur les normes de performance technique ou autres exigences professionnelles ou sectorielles pertinentes auxquelles l'expert se conformera.

Rôles et responsabilités respectifs (Réf. : alinéa 11 b))

- A28. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert de son choix peut inclure ce qui suit :
- si l'auditeur ou l'expert effectuera des tests détaillés sur les données de base;
 - un consentement à ce que l'auditeur s'entretienne des constatations ou conclusions de l'expert avec l'entité ou des tiers, et à ce qu'il fournisse des précisions concernant ces constatations ou conclusions dans le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur, au besoin (voir le paragraphe A42);
 - un engagement à informer l'expert des conclusions de l'auditeur concernant ses travaux.

Dossier de travail

A29. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert de son choix peut également comprendre un accord sur l'accès de chacun aux dossiers de travail de l'autre et sur la conservation de ces dossiers de travail. Lorsque l'expert est un membre de l'équipe de mission, le dossier de travail de cet expert fait partie de la documentation de l'audit. Sous réserve d'un accord stipulant le contraire, le dossier de travail de l'expert externe lui appartient en propre et ne fait pas partie de la documentation de l'audit.

Communication (Réf. : alinéa 11 c))

A30. Une communication bilatérale efficace facilite la coordination adéquate de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de l'expert choisi par l'auditeur avec les autres travaux effectués dans le cadre de l'audit, et permet de modifier de manière appropriée les objectifs de l'expert au cours de l'audit. Par exemple, lorsque les travaux de l'expert sont liés aux conclusions de l'auditeur concernant un risque important, il peut être pertinent de délivrer un rapport écrit en bonne et due forme à la fin des travaux de l'expert, et de présenter des comptes rendus oraux pendant la réalisation des travaux. La désignation d'associés ou de membres du personnel professionnel particuliers pour communiquer avec l'expert et l'existence de procédures de communication entre l'expert et l'entité favorisent une communication efficace en temps opportun, notamment dans les missions de grande envergure.

Confidentialité (Réf. : alinéa 11 d))

A31. Il est nécessaire que l'expert choisi par l'auditeur soit également soumis aux dispositions de confidentialité des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur. Des textes légaux ou réglementaires peuvent imposer des exigences additionnelles. L'entité pourra aussi avoir demandé que des dispositions précises en matière de confidentialité fassent l'objet d'une entente avec les experts externes.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : par. 12)

A32. L'évaluation par l'auditeur de la compétence, des capacités et de l'objectivité de l'expert de son choix, le niveau des connaissances de l'auditeur dans le domaine d'expertise de l'expert, ainsi que la nature des travaux réalisés par cet expert ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins de l'auditeur.

Constatations et conclusions de l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 12 a))

A33. Les procédures spécifiques à mettre en œuvre pour évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert par rapport aux besoins de l'auditeur peuvent notamment comprendre :

- des demandes d'informations auprès de l'expert;
- l'examen du dossier de travail et des rapports de l'expert;

- des procédures de corroboration, comme :
 - o l'observation des travaux de l'expert,
 - o l'examen de données publiées, comme des rapports statistiques émanant de sources de bonne réputation et faisant autorité,
 - o la confirmation de questions pertinentes auprès de tiers,
 - o la mise en œuvre de procédures analytiques détaillées,
 - o la réexécution de certains calculs;
- les entretiens avec un autre expert possédant une expertise pertinente lorsque, par exemple, les constatations ou conclusions de l'expert choisi par l'auditeur ne concordent pas avec d'autres éléments probants;
- des entretiens avec la direction au sujet du rapport de l'expert.

A34. Les facteurs suivants peuvent notamment être dignes d'attention lors de l'évaluation de la pertinence et du caractère raisonnable des constatations ou conclusions de l'expert choisi par l'auditeur, que ces constatations ou conclusions soient présentées dans un rapport ou sous une autre forme :

- sont-elles présentées de manière cohérente par rapport aux normes ayant cours dans la profession ou le secteur d'activité de l'expert?
- sont-elles communiquées clairement et comprennent-elles une mention des objectifs convenus avec l'auditeur, de l'étendue des travaux réalisés et des normes appliquées?
- portent-elles sur une période appropriée et les événements postérieurs à la date de clôture, le cas échéant, ont-ils été pris en considération?
- font-elles l'objet de restrictions ou de limitations quant à leur utilisation et, le cas échéant, cette situation a-t-elle des incidences pour l'auditeur?
- sont-elles fondées sur une prise en considération appropriée des erreurs ou des écarts relevés par l'expert?

Hypothèses, méthodes et données de base

Hypothèses et méthodes (Réf. : alinéa 12 b))

A35. Lorsque les travaux de l'expert choisi par l'auditeur consistent à évaluer des hypothèses et des méthodes sous-jacentes (y compris des modèles s'il y a lieu) utilisées par la direction pour établir une estimation comptable, il est probable que les procédures mises en œuvre par l'auditeur viseront avant tout à déterminer si l'expert a adéquatement passé en revue ces hypothèses et méthodes. Lorsque les travaux de l'expert consistent à établir pour l'auditeur une estimation ponctuelle ou un intervalle de confiance à des fins de comparaison avec une estimation ponctuelle de la direction, il se peut que les procédures mises en œuvre par l'auditeur visent avant tout à évaluer les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) utilisées par l'expert.

- A36. La norme ISA 540¹³ traite des hypothèses et des méthodes utilisées par la direction pour établir les estimations comptables, ce qui comprend le recours, dans certains cas, à des modèles hautement spécialisés mis au point par l'entité. Bien que cette norme ait été élaborée en fonction de l'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés concernant les hypothèses et méthodes de la direction, elle peut également aider l'auditeur à évaluer les hypothèses et les méthodes de l'expert.
- A37. Lorsque les travaux de l'expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, les facteurs suivants peuvent notamment être pertinents aux fins de l'évaluation par l'auditeur de ces hypothèses et méthodes :
- sont-elles généralement acceptées dans le domaine de l'expert?
 - sont-elles conformes aux exigences du référentiel d'information financière applicable?
 - dépendent-elles de l'utilisation de modèles spécialisés?
 - concordent-elles avec les hypothèses et les méthodes de la direction et, si ce n'est pas le cas, quelle est la raison et quelles sont les incidences des différences?

Données de base utilisées par l'expert choisi par l'auditeur (Réf. : alinéa 12 c))

- A38. Lorsque les travaux de l'expert choisi par l'auditeur nécessitent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour les travaux de celui-ci, des procédures comme les suivantes peuvent être utilisées pour tester ces données :
- la vérification de l'origine des données, y compris l'acquisition d'une compréhension des contrôles internes sur les données et, lorsque cela est pertinent, de leur transmission et, s'il y a lieu, la mise en œuvre de tests portant sur ces contrôles et, le cas échéant, sur la transmission des données à l'expert;
 - la revue des données pour s'assurer de leur exhaustivité et de leur cohérence interne.
- A39. Dans de nombreux cas, l'auditeur peut tester les données de base. Dans d'autres cas cependant, lorsque les données de base utilisées par l'expert sont de nature hautement techniques en ce qui concerne le domaine de l'expert, ce dernier peut tester les données de base. Si l'expert a testé les données de base, une façon appropriée pour l'auditeur d'évaluer la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude des données peut consister à demander des informations à cet expert ou encore à superviser ou à passer en revue les tests exécutés par cet expert.

Travaux inadéquats (Réf. : par. 13)

- A40. Si l'auditeur conclut que les travaux de l'expert ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins et qu'il ne peut résoudre le problème en mettant en œuvre les

¹³ Norme ISA 540, «Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur, et des informations y afférentes à fournir», paragraphes 8, 13 et 15.

procédures d'audit supplémentaires exigées au paragraphe 13, qui peuvent impliquer la réalisation de travaux complémentaires par l'expert et par l'auditeur, ou encore le recours à un autre expert, interne ou externe, il lui faudra peut-être exprimer une opinion modifiée dans son rapport, conformément à la norme ISA 705, étant donné qu'il n'aura pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés¹⁴.

Mention de l'expert choisi par l'auditeur dans le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 14 et 15)

- A41. Dans certains cas, les textes légaux ou réglementaires peuvent exiger de faire mention des travaux de l'expert, par exemple à des fins de transparence dans le secteur public.
- A42. Il peut être approprié, dans certaines circonstances, de faire mention de l'expert dans un rapport de l'auditeur contenant une opinion modifiée, pour expliquer la nature de la modification. Dans de telles circonstances, l'auditeur peut avoir à demander la permission de l'expert avant d'ajouter cette mention.

Annexe

(Réf. : par. A25)

Éléments à prendre en considération aux fins de l'accord entre l'auditeur et un expert externe de son choix

La présente annexe donne une liste des éléments que l'auditeur peut envisager d'inclure dans tout accord conclu avec un expert externe de son choix. Cette liste est donnée à titre d'exemple et n'est pas exhaustive; elle ne vise qu'à servir de guide à utiliser dans le cadre de la mise en application des dispositions de la présente norme ISA. Les circonstances de la mission dicteront la nécessité d'inclure ou non des éléments en particulier dans l'accord. La liste peut également être utile pour choisir les éléments à inclure dans un accord avec un expert interne choisi par l'auditeur.

Nature, étendue et objectifs des travaux de l'expert externe choisi par l'auditeur

- La nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre par l'expert externe.
- Les objectifs des travaux de l'expert externe dans le contexte des considérations de caractère significatif et de risque propres aux questions auxquelles se rapportent les travaux de l'expert externe et, le cas échéant, dans le contexte du référentiel d'information financière applicable.
- Les normes de performance technique ou autres exigences professionnelles ou sectorielles auxquelles l'expert externe se conformera.
- Les hypothèses et méthodes (y compris les modèles s'il y a lieu) que l'expert externe utilisera, ainsi que leur autorité.

¹⁴ Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant», alinéa 6 b).

- La date visée par les travaux de l'expert ou, le cas échéant, la période sur laquelle porteront les tests de l'expert, ainsi que les exigences relatives aux événements postérieurs à la date de clôture.

Rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert externe de son choix

- Les normes pertinentes en matière d'audit et de comptabilité ainsi que les exigences légales ou réglementaires pertinentes.
- Le consentement de l'expert externe à ce que l'auditeur utilise son rapport aux fins prévues, y compris à ce qu'il en fasse mention ou en communique le contenu à des tiers, par exemple la mention du rapport de l'expert dans le paragraphe expliquant le fondement d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur, au besoin, ou la communication de son contenu à la direction ou à un comité d'audit.
- La nature et l'étendue de la revue par l'auditeur des travaux de l'expert externe.
- Qui, de l'auditeur ou de l'expert externe, testera les données de base.
- L'accès de l'expert externe aux documents, aux fichiers et au personnel de l'entité ainsi qu'aux experts dont les services sont retenus par l'entité.
- Les procédures de communication entre l'expert externe et l'entité.
- L'accès de l'auditeur et de l'expert externe au dossier de travail de l'autre.
- La propriété et le contrôle des dossiers de travail au cours de la mission et par la suite, y compris les exigences en matière de conservation des fichiers.
- La responsabilité incombant à l'expert externe de réaliser ses travaux avec compétence et diligence.
- La compétence et les capacités de l'expert externe en ce qui concerne la réalisation des travaux.
- La présomption que l'expert externe utilisera toutes les connaissances qu'il possède et qui sont pertinentes pour l'audit ou, si ce n'est pas le cas, qu'il en informera l'auditeur.
- Toute restriction quant à l'association du nom de l'expert externe au rapport de l'auditeur.
- Tout engagement à informer l'expert externe des conclusions de l'auditeur concernant ses travaux.

Communications et rapports

- Les modes de communication et la fréquence des communications, y compris :
 - o comment les constatations ou conclusions de l'expert externe choisi par l'auditeur seront présentées (par exemple, rapport écrit ou verbal, informations transmises en continu à l'équipe de mission, etc.);
 - o la désignation des personnes au sein de l'équipe de mission qui seront expressément chargées d'assurer la liaison avec l'expert externe choisi par l'auditeur.

- Le délai pour l'achèvement des travaux de l'expert choisi par l'auditeur et pour la communication des constatations ou conclusions à l'auditeur.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler rapidement tout retard éventuel dans la réalisation des travaux, et toute réserve ou limitation quant à ses constatations ou conclusions.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler rapidement les situations où l'entité lui restreint l'accès à ses documents, fichiers et personnel ou aux experts dont elle retient les services.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de communiquer à ce dernier toutes les informations qu'il estime pertinentes pour l'audit, y compris toute évolution de situations déjà communiquées.
- La responsabilité incombant à l'expert externe choisi par l'auditeur de signaler les circonstances susceptibles de constituer des menaces à son objectivité, ainsi que toutes les sauvegardes pertinentes susceptibles d'éliminer ces menaces ou de les ramener à un niveau acceptable.

Confidentialité

- La nécessité pour l'expert choisi par l'auditeur de respecter les exigences de confidentialité, y compris :
 - o les dispositions de confidentialité prévues dans les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur;
 - o les exigences additionnelles pouvant être imposées par des textes légaux ou réglementaires, le cas échéant;
 - o les mesures précises de confidentialité requises par l'entité, le cas échéant.