

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 200

OBJECTIFS GÉNÉRAUX DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT ET CONDUITE D'UN AUDIT SELON LES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes
ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de cette Norme ISA	1–2
L'audit d'états financiers	3–9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs généraux de l'auditeur	11–12
Définitions	13
Diligences requises	
Règles d'éthique relatives à un audit d'états financiers	14
Esprit critique	15
Jugement professionnel	16
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	17
Conduite d'un audit selon les Normes ISA	18–24
Modalités d'application et autres informations explicatives	
L'audit d'états financiers	A1–A13
Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers	A14–A17
Esprit critique	A18–A22
Jugement professionnel	A23–A27
Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit	A28–A52
Conduite d'un audit selon les Normes ISA	A53–A76

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations générales de l'auditeur indépendant lors de la conduite d'un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Plus spécifiquement, elle fixe les objectifs généraux que poursuit l'auditeur indépendant, et décrit la nature et l'étendue d'un audit destinées à permettre à l'auditeur indépendant d'atteindre ces objectifs. Elle explicite également le champ d'application, l'autorité et la structure des Normes ISA, et contient les diligences requises établissant les obligations générales de l'auditeur indépendant applicables à tous les audits, dont celle de se conformer aux Normes ISA. L'auditeur indépendant est désigné par le terme « auditeur » dans le texte ci-après.
2. Les Normes ISA s'appliquent à l'audit d'états financiers par un auditeur. Elles sont à adapter si nécessaire selon les circonstances, lorsqu'elles sont appliquées aux audits d'autres informations financières historiques. Les Normes ISA ne traitent pas des obligations de l'auditeur pouvant résulter de la législation, de la réglementation ou autre, en relation, par exemple, avec les offres au public de titres financiers. De telles obligations peuvent être différentes de celles décrites dans les Normes ISA. Par conséquent, bien que l'auditeur puisse considérer utile de se référer à certains aspects des Normes ISA dans de telles circonstances, il est tenu de s'assurer du respect de toutes les obligations légales, réglementaires ou professionnelles applicables.

L'audit d'états financiers

3. Le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers. Celui-ci est atteint par l'expression par l'auditeur d'une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Pour la plupart des référentiels comptables à usage général, cette opinion porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle conformément à ce référentiel. Un audit réalisé selon les Normes ISA et effectué en conformité avec les règles d'éthique applicables permet à l'auditeur de forger son opinion. (Voir par. A1)
4. Les états financiers soumis à un audit sont ceux de l'entité, établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les Normes ISA n'ont pas pour objet d'imposer des responsabilités à la direction ni aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et ne prévalent pas sur les textes législatifs et réglementaires qui fixent ces responsabilités. Cependant, un audit effectué selon les Normes ISA est réalisé sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent certaines de leurs responsabilités qui sont fondamentales pour la conduite de l'audit. L'audit d'états financiers n'exonère ni la direction ni les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A2–A11)
5. Pour forger son opinion, les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il obtienne l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé. Ce niveau d'assurance est obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants

suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit (c'est-à-dire le risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives) à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Toutefois, l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants sur la base desquels l'auditeur tire des conclusions et fonde son opinion, conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. (Voir par. A28–A52)

6. Le concept de caractère significatif est appliqué par l'auditeur tant au niveau de la planification que de la réalisation de l'audit, ainsi que pour l'évaluation de l'incidence sur l'audit des anomalies relevées et de l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées s'il en existe¹. En général, les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumul, on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers. Le jugement de l'auditeur sur le caractère significatif est exercé à la lumière des circonstances et est influencé par sa perception des besoins en matière d'informations financières des utilisateurs des états financiers, ainsi que par l'ampleur ou la nature de l'anomalie, ou par la combinaison des deux. L'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.
7. Les Normes ISA contiennent les objectifs, les diligences requises et les modalités d'application et autres informations explicatives, qui sont définis pour permettre à l'auditeur d'obtenir une assurance raisonnable. Les Normes ISA requièrent de l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et tout au long de la réalisation de l'audit et, entre autres :
 - d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, en se basant sur sa connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;
 - de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées aux risques évalués ;
 - de se forger une opinion sur les états financiers à partir des conclusions tirées des éléments probants recueillis.
8. La forme d'opinion exprimée par l'auditeur dépendra du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, de la loi ou de la réglementation applicable. (Voir par. A12–A13)
9. L'auditeur peut également avoir d'autres obligations de communication et de rapport à l'intention des utilisateurs, de la direction, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou des tiers à l'entité, en rapport avec les questions soulevées lors de

¹ Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit » et Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

l'audit. Ces obligations peuvent résulter des Normes ISA, de la loi ou de la réglementation applicable².

Date d'entrée en vigueur

10. Cette norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs généraux de l'auditeur

11. Lors de la conduite d'un audit d'états financiers, les objectifs généraux de l'auditeur sont :
- (a) d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, permettant ainsi à l'auditeur de formuler une opinion exprimant si les états financiers sont établis ou non, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable ; et
 - (b) d'émettre un rapport sur les états financiers et de procéder aux communications requises par les Normes ISA sur la base des conclusions de ses travaux.
12. Dans tous les cas où il n'est pas possible d'obtenir une assurance raisonnable et où l'expression d'une opinion avec réserve dans le rapport d'audit n'est pas suffisante dans les circonstances pour communiquer aux utilisateurs présumés des états financiers les résultats de l'audit, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion ou de se démettre (ou de démissionner)³ de la mission, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Définitions

13. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :
- (a) Référentiel comptable applicable – Référentiel comptable suivi par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour l'établissement des états financiers, et qui est acceptable au regard de la nature de l'entité et de l'objectif des états financiers, ou dont l'application est requise par la loi ou la réglementation.

L'expression « référentiel reposant sur le principe de présentation sincère » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, et :

- (i) acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la

² Voir, par exemple, la Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », et le paragraphe 43 de la Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

³ Dans les normes ISA, seul le verbe « se démettre » est utilisé.

direction de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel ; ou

- (ii) acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers. De tels écarts sont considérés comme nécessaires seulement dans des circonstances extrêmement rares.

L'expression « référentiel reposant sur le concept de conformité » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, mais n'acte pas les points (i) et (ii) mentionnés ci-dessus.

- (b) Élément probant – Information utilisée par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant les états financiers que d'autres informations. Pour les besoins des Normes ISA :
 - (i) le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants. Le nombre d'éléments probants nécessaire est influencé par l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives ainsi que par la qualité de ces éléments probants ;
 - (ii) le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, c'est-à-dire de leur pertinence et de leur fiabilité, pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée.
- (c) Risque d'audit – Risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée alors que les états financiers comportent des anomalies significatives. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection.
- (d) Auditeur – Le terme « auditeur » est utilisé pour désigner la personne ou les personnes qui réalisent l'audit, généralement l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe affectée à la mission ou, le cas échéant, le cabinet. Lorsqu'une Norme ISA entend expressément qu'une diligence requise soit effectuée ou qu'une obligation soit remplie directement par l'associé responsable de la mission, le terme d'« associé responsable de la mission » plutôt que celui d'« auditeur » est utilisé. Dans le secteur public, les termes « associé responsable de la mission » et « cabinet » doivent s'interpréter comme désignant, le cas échéant, leurs équivalents.
- (e) Risque de non-détection – Risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies.
- (f) Etats financiers – Présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les notes s'y rapportant, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément à un référentiel

comptable. Les notes s'y rapportant comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives. Le terme « états financiers » désigne généralement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions du référentiel comptable applicable, mais peut aussi ne désigner qu'un état financier seul.

- (g) Informations financières historiques – Informations exprimées en termes financiers concernant une entité particulière, provenant essentiellement du système comptable de cette entité, et retraçant des faits économiques qui sont survenus au cours de périodes antérieures, ou des conditions ou circonstances économiques constatées à des moments donnés dans le passé.
- (h) Direction (dirigeants) – Personne(s) ayant des responsabilités exécutives dans la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités, dans certains pays, la direction inclut certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres exécutifs d'un comité responsable de la gouvernance ou un propriétaire-dirigeant.
- (i) Anomalie – Différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie concernant un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément afin d'être en conformité avec le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes.

Dans le cas où l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements de montants, de classements, de présentation ou de l'information fournie qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle.

- (j) Prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué – Présomption selon laquelle la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et comprennent qu'elles assument les responsabilités suivantes qui sont fondamentales à la conduite d'un audit selon les Normes ISA, c'est-à-dire :
 - (i) responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère ;
 - (ii) responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
 - (iii) responsabilité :
 - a. de donner à l'auditeur accès à toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le

gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente et autres éléments ;

- b. de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, pour les besoins de l'audit ; et
- c. de laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Dans le cas d'un référentiel reposant sur le principe de présentation sincère, le paragraphe (i) mentionné ci-avant peut être reformulé comme suit : « responsabilité en matière d'établissement et de présentation *sincère* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable » ; ou « en matière d'établissement d'états financiers qui *donnent une image fidèle*, conformément au référentiel comptable applicable ».

Les « prémisses concernant les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sur la base desquelles l'audit est effectué » peuvent aussi être désignées par le seul terme « prémisses ».

- (k) Jugement professionnel – Dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, application de la formation, de la connaissance et de l'expérience appropriées pour prendre des décisions éclairées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit.
- (l) Esprit critique – Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants.
- (m) Assurance raisonnable – Dans le contexte d'un audit d'états financiers, un niveau élevé, mais non absolu, d'assurance.
- (n) Risque d'anomalies significatives – Risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives. Ce risque comprend deux composantes, définies comme suit au niveau des assertions :
 - (i) Risque inhérent – Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents ;
 - (ii) Risque lié au contrôle interne – Risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée

avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité.

- (o) Personnes constituant le gouvernement d'entreprise – Personne(s) ou organe(s) (par exemple : un fondé de pouvoir de société) ayant la responsabilité de surveiller l'orientation stratégique de l'entité et les obligations de cette dernière d'avoir à en rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre des membres de la direction, par exemple les membres exécutifs d'un comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant.

Diligences requises

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers

- 14. L'auditeur doit se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. (Voir par. A14–A17)

Esprit critique

- 15. L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives. (Voir par. A18–A22)

Jugement professionnel

- 16. L'auditeur doit exercer son jugement professionnel lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. (Voir par. A23–A27)

Éléments probants suffisants et appropriés et risque d'audit

- 17. Afin d'obtenir une assurance raisonnable, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. (Voir Par A28–A52)

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Respect des Normes ISA relatives à un audit

- 18. L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. (Voir par. A53–A57)
- 19. L'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres informations explicatives, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. (Voir par. A58–A66)

20. L'auditeur ne doit faire état, dans son rapport, de la conformité de l'audit avec les Normes ISA, que s'il a mis en œuvre les diligences requises par cette Norme ISA et par toutes les autres Normes ISA pertinentes pour l'audit.

Objectifs visés dans chaque Norme ISA

21. Afin d'atteindre les objectifs généraux de l'auditeur, ce dernier doit, lors de la planification et de la réalisation de l'audit, se référer aux objectifs définis dans les Normes ISA pertinentes, en tenant compte de l'interrelation existant entre les différentes Normes ISA, afin de : (Voir par. A67–A69)
- (a) déterminer s'il est nécessaire de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit en complément de celles requises par les Normes ISA, dans le but d'atteindre les objectifs définis par celles-ci ; et (Voir par. A70)
 - (b) évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis. (Voir par. A71)

Respect des diligences requises pertinentes

22. Sous réserve des dispositions du paragraphe 23, l'auditeur doit se conformer à chacune des diligences requises par une Norme ISA à moins que, dans le contexte de l'audit :
- (a) l'ensemble de la Norme ISA ne soit pas pertinent ; ou
 - (b) une diligence requise ne soit pas pertinente dès lors que son application dépend d'une condition qui n'est pas présente. (Voir par. A72–A73)
23. Dans des circonstances exceptionnelles, l'auditeur peut estimer nécessaire de déroger à une diligence requise par une Norme ISA. En pareille situation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit alternatives pour atteindre le but recherché par cette diligence. Les cas où il est attendu que l'auditeur puisse avoir à déroger à une diligence requise sont ceux où la diligence consiste à mettre en œuvre une procédure spécifique alors que, dans les circonstances propres à l'audit, cette procédure serait inefficace pour atteindre le but recherché par la diligence requise. (Voir par. A74)

Incapacité d'atteindre un objectif

24. Lorsqu'un objectif d'une Norme ISA pertinente ne peut être atteint, l'auditeur doit évaluer si cette situation l'empêche d'atteindre les objectifs généraux de l'audit et requiert alors, selon les Normes ISA, qu'il modifie l'opinion dans son rapport d'audit ou qu'il se démette de la mission (lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable). L'incapacité d'atteindre un objectif est un point important qui nécessite d'être documenté dans les dossiers conformément à la Norme ISA 230⁴. (Voir par. A75–A76)

⁴ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphe 8(c).

Modalités d'application et autres informations explicatives

L'audit d'états financiers

Etendue d'un audit (Voir par. 3)

A1. L'opinion de l'auditeur sur les états financiers porte sur le fait que ceux-ci ont été, ou non, établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Une telle opinion est commune à tous les audits d'états financiers. En conséquence, l'opinion de l'auditeur ne donne pas d'assurance, par exemple, sur la viabilité future de l'entité, ni sur l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle la direction a mené les opérations de l'entité. Dans certains pays, cependant, la loi ou la réglementation applicable peut exiger de l'auditeur qu'il donne une opinion sur d'autres questions spécifiques, telles que l'efficacité du contrôle interne, ou la cohérence avec les états financiers du contenu d'un rapport séparé de la direction. Bien que les Normes ISA contiennent les diligences requises et les modalités d'application portant sur ces questions, dans la mesure où elles sont pertinentes pour se forger une opinion sur les états financiers, l'auditeur sera tenu d'entreprendre des travaux complémentaires s'il a des obligations supplémentaires de donner une opinion sur ces questions.

Etablissement des états financiers (Voir par. 4)

A2. La loi ou la réglementation peut fixer les responsabilités de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise relatives à l'élaboration de l'information financière. Toutefois, l'étendue de ces responsabilités ou la façon dont elles sont décrites peut varier selon les pays. En dépit de ces différences, un audit effectué selon les Normes ISA est mené sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, reconnaissent et comprennent leurs responsabilités suivantes :

- (a) responsabilité en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère ;
- (b) responsabilité en matière de contrôle interne que la direction, et le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et
- (c) responsabilité :
 - (i) de donner à l'auditeur accès à toutes les informations dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, telles que la comptabilité, la documentation y afférente, et autres éléments ;
 - (ii) de fournir à l'auditeur les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour les besoins de l'audit ; et

- (iii) de laisser à l'auditeur libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

A3. L'établissement des états financiers par la direction et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requiert :

- d'identifier le référentiel comptable applicable, dans le contexte des textes législatifs ou réglementaires concernés ;
- d'établir des états financiers conformément à ce référentiel ;
- de fournir une description adéquate de ce référentiel dans les états financiers.

L'établissement des états financiers requiert de la direction d'exercer, lorsqu'elle procède à des estimations comptables, un jugement raisonnable au regard des circonstances, ainsi que de choisir et d'appliquer des méthodes comptables appropriées. Ces jugements sont exercés dans le contexte du référentiel comptable applicable.

A4. Les états financiers peuvent être établis conformément à un référentiel comptable destiné à répondre :

- aux besoins communs d'informations financières d'un large éventail d'utilisateurs (« états financiers à usage général ») ; ou
- aux besoins d'informations financières d'utilisateurs particuliers (« états financiers à usage particulier »).

A5. Le référentiel comptable applicable contient souvent des normes d'élaboration de l'information financière prescrites par un organisme autorisé ou un organisme reconnu chargé d'édicter des normes, ou par des dispositions législatives ou réglementaires. Dans certains cas, le référentiel comptable peut contenir à la fois des normes d'élaboration de l'information financière édictées par un organisme autorisé et reconnu chargé d'édicter les normes et des exigences législatives ou réglementaires. D'autres sources peuvent fournir des lignes directrices pour l'application du référentiel comptable applicable. Dans certains cas, le référentiel comptable applicable peut se référer à de telles sources ou même ne contenir que ces sources. De telles sources peuvent comprendre :

- l'environnement légal ou éthique, y compris les lois, les réglementations, les décisions de justice, ainsi que les règles d'éthique professionnelle en rapport avec des questions comptables ;
- des interprétations d'un niveau variable publiées sur des questions comptables, émanant d'organismes normalisateurs, professionnels ou régulateurs ;
- des positions d'un niveau variable publiées sur des problématiques comptables nouvelles, émanant d'organismes normalisateurs, professionnels ou régulateurs ;
- des pratiques générales ou spécifiques à un secteur largement reconnues et qui prévalent ; et

- de la documentation comptable.

Lorsqu'il existe des conflits entre le référentiel comptable applicable et les sources à partir desquelles des recommandations pour leur application peuvent être obtenues, ou parmi les sources contenant le référentiel comptable applicable, la source qui a la plus haute autorité prévaut sur les autres.

- A6. Les dispositions du référentiel comptable applicable fixent la forme et le contenu des états financiers. Bien que le référentiel puisse ne pas préciser la façon de comptabiliser ou de fournir l'information sur toutes les transactions ou faits, il contient généralement suffisamment de principes généraux qui peuvent servir de base pour définir et appliquer des méthodes comptables qui soient cohérentes avec les concepts sous-tendant les dispositions du référentiel.
- A7. Certains référentiels comptables reposent sur le principe de présentation sincère, tandis que d'autres reposent sur le concept de conformité. Les référentiels comptables qui incluent principalement des normes d'information financière édictées par un organisme autorisé ou reconnu pour promulguer des normes applicables par les entités pour l'établissement d'états financiers à usage général, sont souvent conçus pour atteindre l'objectif de présentation sincère, par exemple les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS) publiées par le Comité des Normes comptables internationales (*International Accounting Standards Board (IASB)*).
- A8. Les dispositions du référentiel comptable applicable définissent également le contenu d'un jeu complet d'états financiers. Pour nombre de référentiels, les états financiers visent à fournir une information sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie d'une entité. Dans de tels référentiels, un jeu complet d'états financiers comprendra un bilan, un compte de résultat, un état des variations de capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie, et des notes s'y rapportant. Dans d'autres référentiels comptables, un état financier seul et des notes s'y rapportant pourront constituer un jeu complet d'états financiers :
- par exemple, la Norme comptable internationale pour le secteur public (IPSAS), « Présentation de l'information financière sur la base d'une comptabilité de trésorerie » publiée par le Comité des Normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standard, IPSAS*) spécifie que pour une entité du secteur public qui établit ses états financiers conformément à cette norme IPSAS, l'état financier principal est un état des recettes et des dépenses de trésorerie ;
 - d'autres exemples d'état financier seul accompagné de notes s'y rapportant sont les suivants :
 - un bilan ;
 - un compte de résultat ou un compte d'exploitation ;
 - un état des variations des réserves ;
 - un tableau de flux de trésorerie ;
 - un état des actifs et des passifs ne comprenant pas les capitaux propres ;

- un état des variations de capitaux propres ;
- un état des produits et des charges ;
- un compte d'exploitation par ligne de produits.

- A9. La Norme ISA 210 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application sur la façon de valider le caractère acceptable d'un référentiel comptable applicable⁵. La Norme ISA 800 traite des aspects particuliers lorsque les états financiers sont établis et présentés selon un référentiel comptable à usage particulier⁶.
- A10. En raison de l'importance des prémisses sur lesquelles la conduite d'un audit s'appuie, l'auditeur est tenu, comme condition préalable à l'acceptation de la mission d'audit, de faire prendre acte par la direction⁷ et, le cas échéant, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elles reconnaissent et comprennent leurs responsabilités telles qu'elles sont rappelées au paragraphe A2.

Considérations particulières concernant les audits dans le secteur public

- A11. Les mandats d'audit d'états financiers des entités du secteur public peuvent être plus larges que ceux d'autres entités. En conséquence, les prémisses, relatives aux responsabilités de la direction sur la base desquelles un audit d'états financiers d'une entité du secteur public est réalisé, peuvent inclure des responsabilités additionnelles, telles que celles de mener des transactions et des projets en conformité avec la législation, la réglementation ou les instructions d'une autre autorité⁸.

Contenu de l'opinion de l'auditeur (Voir par. 8)

- A12. Dans l'opinion exprimée l'auditeur se prononce sur le fait que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Toutefois, le libellé de l'opinion dépendra du référentiel comptable applicable ainsi que de la loi ou de la réglementation applicable. La plupart des référentiels comptables comprennent des exigences relatives à la présentation des états financiers ; pour de tels référentiels, *l'établissement* des états financiers conformément au référentiel comptable applicable inclut leur *présentation*.
- A13. Lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère, comme cela est généralement le cas pour les états financiers à usage général, l'opinion requise par les Normes ISA porte sur le fait que les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle. Lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité, l'opinion requise porte sur le fait que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable. A moins que ceci ne soit spécifiquement précisé de manière différente, les références à l'opinion de l'auditeur dans les normes ISA visent les deux formes d'opinion.

⁵ Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(a).

⁶ Norme ISA 800, « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à usage particulier », paragraphe 8.

⁷ Norme ISA 210, paragraphe 6(b).

⁸ Voir paragraphe A57.

Règles d'éthique relatives à l'audit d'états financiers (Voir par. 14)

- A14. L'auditeur est soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance, ayant trait aux missions d'audit d'états financiers. Les règles d'éthique applicables comprennent généralement les Sections A et B du *Code d'Ethique des professionnels comptables* publié par la Fédération Internationale des Comptables (Code IESBA) ayant trait à un audit d'états financiers ainsi que les exigences nationales lorsqu'elles sont plus contraignantes.
- A15. La Section A du Code de l'IESBA définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle concernant l'auditeur lors de la conduite d'un audit d'états financiers et fournit un cadre conceptuel pour leur application. Ces principes fondamentaux que l'auditeur est tenu de suivre pour se conformer au Code de l'IESBA sont :
- (a) l'intégrité ;
 - (b) l'objectivité ;
 - (c) la compétence et la conscience professionnelle ;
 - (d) le devoir de confidentialité ; et
 - (e) le professionnalisme.

La Section B du Code de l'IESBA donne des exemples sur la façon dont le cadre conceptuel est à appliquer dans des situations particulières.

- A16. Dans le cas d'une mission d'audit, il est dans l'intérêt public et, en conséquence, exigé par le Code de l'IESBA, que l'auditeur soit indépendant de l'entité soumise à l'audit. Le Code de l'IESBA précise que l'indépendance vise aussi bien l'indépendance d'esprit que l'apparence d'indépendance. L'indépendance de l'auditeur vis-à-vis de l'entité préserve la capacité de celui-ci de se forger une opinion sans que celle-ci soit affectée par des influences qui pourraient l'altérer. L'indépendance renforce la capacité d'agir avec intégrité, d'être objectif et de faire preuve d'esprit critique.
- A17. La Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1⁹ ou les règles nationales qui sont au moins aussi contraignantes¹⁰ traitent des obligations des cabinets de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. La norme ISQC 1 précise les obligations du cabinet dans la définition des politiques et des procédures destinées à fournir une assurance raisonnable que celui-ci et son personnel se conforment aux règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance¹¹. La Norme ISA 220 fixe les obligations de l'associé responsable de la mission concernant les règles d'éthique applicables. Ces obligations impliquent de rester attentif, via des observations et des demandes d'informations lorsque cela est nécessaire, à des indications de non-respect des règles d'éthique applicables par des membres de l'équipe affectée à la mission, de définir des mesures appropriées lorsque des éléments sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission indiquant que des membres de l'équipe affectée à la mission ne se sont pas conformés aux règles

⁹ Norme Internationale de Contrôle Qualité (ISQC) 1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes ».

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

¹¹ ISQC 1, paragraphes 20-25.

d'éthique applicables, et de tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit¹². La Norme ISA 220 précise que l'équipe affectée à la mission est en droit de s'appuyer sur les systèmes de contrôle qualité du cabinet pour satisfaire à ses obligations relatives aux procédures de contrôle qualité applicables à une mission d'audit particulière, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties.

Esprit critique (Voir par. 15)

A18. Faire preuve d'esprit critique implique d'être attentif, par exemple :

- aux éléments probants qui contredisent d'autres éléments probants recueillis ;
- aux informations qui remettent en cause la fiabilité de documents et de réponses apportées aux demandes de renseignements à utiliser en tant qu'éléments probants ;
- aux situations qui peuvent révéler une fraude possible ;
- aux circonstances qui suggèrent le besoin de mettre en œuvre des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA.

A19. Conserver un esprit critique tout au long de la mission est nécessaire si l'auditeur entend, par exemple, réduire les risques :

- de ne pas identifier des circonstances inhabituelles ;
- de trop généraliser en tirant des conclusions à partir d'observations faites pendant l'audit ;
- d'utiliser des hypothèses inappropriées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit et pour en évaluer les résultats.

A20. Faire preuve d'esprit critique est nécessaire pour évaluer de manière objective les éléments probants. Ceci implique de remettre en cause de manière contradictoire les éléments probants, la fiabilité des documents ainsi que la crédibilité des réponses aux demandes de renseignements et des autres informations obtenues de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ceci implique également de s'interroger sur le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis eu égard aux circonstances, par exemple dans le cas où il existe des facteurs de risques de fraudes et qu'un document, qui par nature peut être la source d'une fraude, est le seul élément pour justifier d'un montant significatif des états financiers.

A21. L'auditeur peut accepter les enregistrements et les documents comme authentiques, à moins qu'il n'ait des raisons de penser le contraire. Néanmoins, il est tenu de prendre en considération la fiabilité de l'information utilisée comme élément probant¹³. En cas de doute concernant la fiabilité de l'information ou d'indications d'une fraude possible (par exemple, si les faits identifiés au cours de l'audit conduisent l'auditeur à considérer qu'un document peut ne pas être authentique ou que les termes d'un document peuvent avoir été falsifiés), les Normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il

¹² Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

¹³ Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphes 7-9.

procède à des investigations complémentaires et qu'il détermine quels sont les modifications ou les ajouts nécessaires aux procédures d'audit pour résoudre le problème¹⁴.

- A22. On ne peut s'attendre à ce que l'auditeur ignore son expérience passée de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, sa conviction que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont honnêtes et intègres n'empêche pas l'auditeur, pour obtenir un niveau d'assurance raisonnable, de faire preuve d'esprit critique ni ne l'autorise à se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs.

Jugement professionnel (Voir par. 16)

- A23. Le jugement professionnel est essentiel pour la bonne conduite d'un audit. Cela tient au fait que l'interprétation des règles d'éthiques concernées et des Normes ISA, ainsi que les décisions fondées, requises tout au long de l'audit, ne peuvent être faites ou prises sans s'appuyer sur une connaissance et une expérience pertinentes des faits et circonstances. Le jugement professionnel est nécessaire en particulier pour les décisions portant sur :

- le caractère significatif et le risque d'audit ;
- la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour satisfaire les diligences requises par les Normes ISA et pour recueillir des éléments probants ;
- le fait de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis, et si des travaux supplémentaires sont nécessaires pour atteindre les objectifs des Normes ISA et, par voie de conséquence, les objectifs généraux de l'auditeur ;
- l'évaluation des jugements de la direction portant sur le suivi du référentiel comptable applicable ;
- le fondement des conclusions tirées des éléments probants recueillis, par exemple l'appréciation du caractère raisonnable des évaluations faites par la direction lors de l'établissement des états financiers.

- A24. Les caractéristiques distinctives du jugement professionnel attendu de l'auditeur résident dans le fait que ce jugement est exercé par une personne dont la formation, la connaissance et l'expérience ont été à la base de l'acquisition des compétences nécessaires pour exercer des jugements raisonnables.

- A25. L'exercice d'un jugement professionnel dans chaque cas particulier est basé sur les faits et circonstances connus de l'auditeur. Des consultations tout au long de l'audit sur des questions difficiles ou litigieuses, au sein de l'équipe affectée à la mission et entre l'équipe affectée à la mission et d'autres personnes à un niveau approprié au

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

sein, ou à l'extérieur, du cabinet, ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 220¹⁵, aident l'auditeur à exercer des jugements fondés et raisonnables.

- A26. Un jugement professionnel peut être évalué en appréciant si le jugement exercé reflète une application experte des principes comptables et d'audit et est approprié et cohérent eu égard aux faits et circonstances qui étaient connus de l'auditeur jusqu'à la date de son rapport d'audit.
- A27. Le jugement professionnel nécessite d'être exercé tout au long de l'audit. Il nécessite également d'être documenté de façon appropriée. A cet effet, l'auditeur est tenu de préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant pas de lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre les jugements professionnels importants exercés, aboutissant aux conclusions tirées sur les questions importantes relevées au cours de l'audit¹⁶. Le jugement professionnel ne peut être utilisé en tant que justification des décisions prises qui ne sont pas par ailleurs étayées par les faits et circonstances de la mission ou par des éléments probants suffisants et appropriés.

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

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

- A28. Les éléments probants sont nécessaires pour fonder l'opinion de l'auditeur et son rapport. Ces éléments sont cumulatifs par nature et sont principalement recueillis à partir des procédures d'audit réalisées au cours de l'audit. Ils peuvent, cependant, aussi comprendre des informations obtenues à partir d'autres sources, telles que les audits précédents (sous réserve que l'auditeur ait déterminé si des changements sont survenus depuis le dernier audit qui peuvent avoir une incidence sur la pertinence des informations obtenues pour l'audit en cours¹⁷), ou les procédures de contrôle qualité d'un cabinet relatives à l'acceptation et au maintien des missions. Outre ces autres sources au sein et à l'extérieur de l'entité, la comptabilité de l'entité est une source importante d'éléments probants. De même, des informations qui peuvent être utilisées en tant qu'éléments probants peuvent avoir été préparées par un expert salarié de l'entité ou désigné par celle-ci. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations qui justifient et corroborent les assertions de la direction, que toutes celles qui les contredisent. Par ailleurs, dans certains cas, l'absence d'information (par exemple, le refus de la direction de fournir les déclarations demandées) est un fait utilisé par l'auditeur et, en conséquence, constitue également un élément probant. La majeure partie des travaux de l'auditeur destinés à forger son opinion consistent à recueillir et à évaluer des éléments probants.
- A29. Le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments probants sont étroitement liés. Le caractère suffisant est mesuré par le volume d'éléments probants. Le volume d'éléments probants nécessaire est affecté par l'évaluation faite par l'auditeur des risques d'anomalies (plus les risques évalués sont élevés, plus le volume d'éléments probants requis sera a priori élevé), mais aussi par la qualité des éléments probants recueillis (plus la qualité est élevée, moins le nombre d'éléments probants requis sera

¹⁵ Norme ISA 220, paragraphe 18.

¹⁶ Norme ISA 230, paragraphe 8.

¹⁷ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement », paragraphe 9.

élevé). Toutefois, l'obtention d'un plus grand nombre d'éléments probants ne compense pas leur moindre qualité.

- A30. Le caractère approprié est mesuré par la qualité des éléments probants, c'est-à-dire par leur pertinence et leur fiabilité à fournir un fondement aux conclusions sur lesquelles l'auditeur s'appuie pour forger son opinion. La fiabilité de ces éléments est influencée par leur source et par leur nature, et dépend des circonstances individuelles du contexte dans lequel ils ont été recueillis.
- A31. La façon d'apprécier si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable, et permettre ainsi à l'auditeur de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion, relève du jugement professionnel. La Norme ISA 500 et d'autres Normes ISA pertinentes définissent des diligences requises supplémentaires et fournissent de plus amples modalités d'application que l'auditeur prend en considération tout au long de l'audit pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Risque d'audit

- A32. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection. L'évaluation des risques est basée sur la réalisation de procédures d'audit destinées à obtenir pour les besoins de cette évaluation les informations nécessaires, et sur les éléments recueillis tout au long de l'audit. Cette évaluation est une question de jugement professionnel, plutôt qu'une question relevant d'une mesure précise.
- A33. Pour les besoins des Normes ISA, le risque d'audit n'inclut pas le risque que l'auditeur puisse exprimer une opinion que les états financiers comportent des anomalies significatives alors qu'ils n'en comportent pas. Ce risque est généralement peu important. En outre, le risque d'audit est un terme technique qui concerne le processus d'audit ; il ne s'assimile pas au risque lié à l'activité d'audit, tel qu'une perte résultant d'un litige, une publicité négative, ou tout autre événement pouvant survenir dans le cadre de l'audit d'états financiers.

Risques d'anomalies significatives

- A34. Les risques d'anomalies significatives peuvent exister à deux niveaux :
- au niveau des états financiers pris dans leur ensemble ; et
 - au niveau d'une assertion pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers.
- A35. Les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble visent les risques d'anomalies significatives qui touchent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et qui affectent potentiellement plusieurs assertions.
- A36. Les risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion sont évalués dans le but de définir la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Ces éléments probants permettent à l'auditeur d'exprimer une opinion sur les états financiers à un niveau de risque d'audit suffisamment faible pour être

acceptable. Les auditeurs utilisent diverses approches pour atteindre l'objectif d'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, l'auditeur peut utiliser un modèle qui exprime en termes mathématiques la corrélation existant entre les composantes du risque d'audit, afin d'aboutir à un niveau de risque de non-détection acceptable. Certains auditeurs trouvent qu'un tel modèle est utile lors de la planification des procédures d'audit.

- A37. Les risques d'anomalies significatives au niveau d'une assertion comportent deux composantes : le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne. Le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne sont des risques de l'entité ; ils existent indépendamment de l'audit des états financiers.
- A38. Le risque inhérent est plus élevé pour certaines assertions et certains flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers, que pour d'autres. Par exemple, ce risque peut être plus élevé pour des calculs complexes ou pour des comptes composés de montants provenant d'estimations comptables qui sont sujettes à des incertitudes d'évaluation importantes. Des circonstances externes donnant lieu à des risques liés à l'activité peuvent aussi influencer sur le risque inhérent. Par exemple, des développements technologiques pourraient rendre un certain produit obsolète, conduisant ainsi à une plus grande possibilité de surévaluation des stocks. Des facteurs internes à l'entité et à son environnement qui concernent tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers peuvent aussi influencer sur le risque inhérent relatif à une assertion spécifique. De tels facteurs peuvent inclure, par exemple, une insuffisance de fonds de roulement pour poursuivre l'exploitation ou un secteur d'activité en déclin caractérisé par un nombre important de faillites.
- A39. Le risque lié au contrôle interne dépend de l'efficacité de la conception, de la mise en œuvre et du suivi par la direction du contrôle interne destiné à répondre aux risques identifiés qui entravent la réalisation des objectifs de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers. Toutefois, le contrôle interne, quelle que soit la manière dont il a été conçu et fonctionne, peut seulement réduire, mais non éliminer, les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, en raison des limites inhérentes au contrôle interne. Ces limites proviennent, par exemple, de la possibilité d'erreurs humaines ou de fautes, ou de contrôles contournés du fait de collusion ou contournés intentionnellement par la direction. En conséquence, un certain risque lié au contrôle interne existera toujours. Les Normes ISA précisent les conditions dans lesquelles l'auditeur est tenu de tester, ou peut choisir de tester, l'efficacité du fonctionnement des contrôles lorsqu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre¹⁸.
- A40. Les Normes ISA ne visent généralement pas le risque inhérent et le risque lié au contrôle interne de manière séparée, mais visent plutôt une évaluation globale des « risques d'anomalies significatives ». Cependant, l'auditeur peut procéder à une évaluation séparée ou à une évaluation globale du risque inhérent et du risque lié au contrôle interne, en fonction des techniques et des méthodologies d'audit choisies et de considérations pratiques. L'évaluation des risques d'anomalies significatives peut être exprimée en termes quantitatifs, tels qu'en pourcentages, ou en termes non

¹⁸ Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués », paragraphes 7-17.

quantitatifs. Dans tous les cas, quelles que soient les diverses approches suivies, le plus important pour l'auditeur est de procéder à une évaluation appropriée des risques.

- A41. La Norme ISA 315 définit les diligences requises et fournit des modalités d'application pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.

Risque de non-détection

- A42. Pour un niveau donné du risque d'audit, le niveau acceptable du risque de non-détection est inversement proportionnel aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau d'une assertion. Par exemple, plus l'auditeur considère que les risques existants d'anomalies significatives sont élevés, plus faible sera le risque de non-détection pouvant être accepté et, en conséquence, plus les éléments probants requis par l'auditeur devront être persuasifs.

- A43. Le risque de non-détection concerne la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit que l'auditeur a définies pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Il est fonction, en conséquence, de l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre par l'auditeur. Des aspects tels que :

- une planification adéquate ;
- une affectation correcte du personnel à l'équipe affectée à la mission ;
- l'exercice d'un esprit critique ; et
- une supervision et une revue des travaux d'audit réalisés ;

aident à améliorer l'efficacité d'une procédure d'audit et de sa mise en œuvre et à réduire la possibilité qu'un auditeur puisse retenir une procédure d'audit inappropriée, ne la mette pas en œuvre correctement, ou fasse une mauvaise interprétation des résultats.

- A44. La Norme ISA 300¹⁹ et la Norme ISA 330 définissent les diligences requises et fournissent les modalités d'application relatives à la planification d'un audit d'états financiers et aux réponses à donner par l'auditeur aux risques évalués. Le risque de non-détection, cependant, peut seulement être réduit, mais non éliminé, en raison des limites inhérentes à un audit. En conséquence, certains risques de non-détection subsisteront toujours.

Limites inhérentes à un audit

- A45. L'auditeur n'est pas censé, et ne pourrait d'ailleurs, ramener le risque d'audit à zéro ; il ne peut donc pas obtenir l'assurance absolue que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. Cela tient à l'existence des limites inhérentes à un audit qui résultent du fait que la plupart des éléments probants à partir desquels l'auditeur tire ses conclusions et fonde son opinion conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes. Les limites inhérentes à un audit proviennent :

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

- de la nature du processus d'élaboration de l'information financière ;
- de la nature des procédures d'audit ; et
- de la nécessité de réaliser l'audit dans un laps de temps et à un coût raisonnables.

Nature du processus d'élaboration de l'information financière

A46. L'établissement des états financiers implique des jugements de la part de la direction dans l'application des règles du référentiel comptable applicable à l'entité au regard des faits et circonstances propres à l'entité. De plus, nombre d'éléments des états financiers impliquent des décisions et des évaluations subjectives ou un degré d'incertitude, et il peut exister un éventail d'interprétations ou de jugements acceptables. En conséquence, certains éléments des états financiers sont sujets à un niveau inhérent de variabilité qui ne peut être éliminé par la réalisation de procédures d'audit supplémentaires. Par exemple, ceci est souvent le cas pour certaines estimations comptables. Toutefois, les Normes ISA requièrent de l'auditeur de s'intéresser en particulier aux estimations pour savoir si elles sont raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable et des informations fournies s'y rapportant, ainsi qu'aux aspects qualitatifs des pratiques comptables de l'entité, y compris aux indicateurs de biais possibles introduits par la direction dans ses jugements²⁰.

Nature des procédures d'audit

A47. Il existe des limitations pratiques et légales aux capacités de l'auditeur à recueillir des éléments probants. Par exemple :

- la direction ou d'autres personnes peuvent ne pas fournir, volontairement ou involontairement, une information exhaustive concernant l'établissement des états financiers ou une information demandée par l'auditeur. En conséquence, l'auditeur ne peut être certain de l'exhaustivité de cette information, quand bien même il aurait mis en œuvre des procédures d'audit pour obtenir l'assurance que toute l'information pertinente a été obtenue ;
- la fraude peut impliquer des schémas sophistiqués et soigneusement organisés pour la dissimuler. En conséquence, les procédures d'audit utilisées pour recueillir des éléments probants peuvent être inefficaces pour détecter une anomalie volontaire qui implique, par exemple, une collusion pour falsifier des documents, ce qui peut conduire l'auditeur à considérer que l'élément probant est valable alors qu'il ne l'est pas. L'auditeur n'est pas censé être expert en matière d'authentification de documents et il n'est d'ailleurs pas formé pour cela ;
- un audit n'est pas une investigation officielle de méfaits allégués. En conséquence, l'auditeur n'a pas de pouvoirs légaux spécifiques, tels que le pouvoir d'enquête, qui peuvent être nécessaires dans ce genre d'investigations.

Elaboration de l'information financière en temps voulu et équilibre entre bénéfice et coût

²⁰ Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant » et ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphe 12.

A48. La difficulté, le manque de temps ou le coût imparté ne sont pas en soi une base valable pour que l'auditeur ne réalise pas une procédure d'audit pour laquelle il n'existe pas de procédure d'audit alternative, ou pour se satisfaire d'éléments probants de nature moins persuasive. Une planification appropriée aide à allouer un temps et des ressources suffisants pour la conduite de l'audit. En dépit de ce fait, la pertinence de l'information, et donc sa valeur, tend à diminuer au fur et à mesure que le temps passe, et il convient de conserver un équilibre entre la fiabilité de l'information et son coût. Cela est reconnu dans certains référentiels comptables (voir, par exemple, l'IASB « Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers »). En conséquence, les utilisateurs des états financiers attendent de l'auditeur que celui-ci se forge une opinion sur les états financiers dans un laps de temps et à un coût raisonnables, reconnaissant qu'il n'est pas possible sur un plan pratique de s'intéresser à toute l'information qui peut exister, ou de suivre chacune des questions de manière exhaustive sur le fondement que l'information est fautive ou mensongère, à moins de prouver le contraire.

A49. Pour ces raisons, il est nécessaire que l'auditeur :

- planifie l'audit de telle sorte qu'il soit mené de manière efficace ;
- axe ses contrôles sur les domaines les plus exposés à des risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, avec en contrepartie moins de travaux sur les autres domaines ; et
- procède à des tests et utilise d'autres moyens de vérification des populations en vue de déceler des anomalies.

A50. Au vu des approches décrites au paragraphe 49, les Normes ISA contiennent les diligences requises pour la planification et la réalisation de l'audit et requièrent de l'auditeur, entre autres :

- d'avoir une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que des assertions en mettant en œuvre des procédures d'évaluation des risques et autres travaux d'audit²¹ ; et
- de procéder à des tests et d'utiliser d'autres moyens de vérification des populations de telle sorte à lui fournir une base raisonnable pour tirer des conclusions sur la population²².

Autres facteurs affectant les limites inhérentes à un audit

A51. Dans le cas de certaines assertions ou sujets, les incidences potentielles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à déceler des anomalies significatives sont particulièrement importantes. De telles assertions ou sujets comprennent :

- la fraude, particulièrement celle impliquant la direction au plus haut niveau ou commise avec collusion. Voir Norme ISA 240 pour plus amples détails ;

²¹ Norme ISA 315, paragraphes 5–10.

²² Norme ISA 330 ; Norme ISA 500 ; Norme ISA 520, « Procédures analytiques » et Norme ISA 530, « Sondages ».

- l'existence et le caractère exhaustif des relations et transactions avec les parties liées. Voir Norme ISA 550²³ pour plus amples détails ;
- le non-respect des textes législatifs et réglementaires. Voir Norme ISA 250²⁴ pour plus amples détails ;
- les événements ou conditions futurs qui peuvent conduire une entité à ne pas être en mesure de poursuivre son activité. Voir Norme ISA 570²⁵ pour plus amples détails.

Les Normes ISA concernées définissent des procédures d'audit spécifiques pour aider à compenser les incidences de ces limites inhérentes.

A52. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été correctement planifié et effectué selon les Normes ISA. En conséquence, la découverte a posteriori d'une anomalie significative contenue dans les états financiers, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, ne constitue pas en soi une indication d'un défaut dans la conduite d'un audit selon les Normes ISA. Toutefois, les limites inhérentes à un audit ne sont pas pour l'auditeur une justification lui permettant de se satisfaire d'éléments probants moins persuasifs. Les procédures d'audit mises en œuvre en la circonstance, le caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis à cette occasion et le caractère approprié du rapport de l'auditeur fondé sur une évaluation de ces éléments probants à la lumière de ses objectifs généraux, sont autant d'éléments permettant de déterminer si un audit a été effectué selon les Normes ISA.

Conduite d'un audit selon les Normes ISA

Nature des ISA (Voir par. 18)

- A53. Les Normes ISA, prises dans leur ensemble, constituent les normes de travail de l'auditeur pour atteindre les objectifs généraux de l'audit. Ces Normes traitent des obligations générales de l'auditeur, de même que des aspects complémentaires à prendre en compte par ce dernier concernant leurs modalités d'application à des aspects spécifiques.
- A54. Le champ d'application, la date d'entrée en vigueur et toute limite spécifique sur l'application d'une Norme ISA particulière sont clairement spécifiés dans la Norme ISA. Sauf mention spécifique dans la Norme ISA, l'auditeur est autorisé à appliquer une Norme ISA avant la date effective d'entrée en vigueur spécifiée dans la Norme.
- A55. Dans le cadre de la réalisation d'un audit, l'auditeur peut être tenu de se conformer à des exigences législatives ou réglementaires en plus des Normes ISA. Les Normes ISA ne prévalent pas sur la loi ou la réglementation qui régit un audit d'états financiers. Dans le cas où la loi ou la réglementation diffère des Normes ISA, un audit effectué uniquement selon la loi ou la réglementation ne sera pas automatiquement en conformité avec les Normes ISA.

²³ Norme ISA 550, « Parties liées ».

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

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

A56. L'auditeur peut aussi effectuer un audit selon les Normes ISA et les Normes Nationales d'Audit d'un pays. Dans une telle situation, outre le fait de se conformer à chacune des Normes ISA relatives à l'audit, l'auditeur peut avoir à réaliser des procédures d'audit supplémentaires afin de se conformer aux normes concernées prévues dans ce pays.

Aspects particuliers concernant les audits dans le secteur public

A57. Les Normes ISA sont pertinentes pour les missions menées dans le secteur public. Toutefois, les obligations de l'auditeur dans le secteur public peuvent être affectées par le mandat d'audit reçu, ou par des exigences propres aux entités du secteur public résultant de la loi, de la réglementation, ou d'instructions émanant d'une autorité (telles que des directives ministérielles, des exigences propres aux politiques gouvernementales, ou des obligations imposées par le pouvoir législatif), qui peuvent prévoir un champ d'application plus large que celui prévu pour un audit d'états financiers selon les Normes ISA. Ces obligations supplémentaires ne sont pas traitées dans les Normes ISA. Elles peuvent être prévues dans des directives de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) ou par des organismes de normalisation nationaux, ou par des recommandations édictées par des organismes d'audit gouvernementaux.

Contenu des Normes ISA (Voir par. 19)

A58. Outre les objectifs et les diligences requises (les diligences requises sont exprimées dans les Normes ISA par le verbe « doit »), une Norme ISA contient des lignes directrices s'y rapportant sous la forme de modalités d'application et autres informations explicatives. Elle peut également inclure des explications liminaires qui fournissent des informations sur le contexte visant à une correcte compréhension de la Norme ISA, et des définitions. En conséquence, l'intégralité du texte d'une Norme ISA est pertinent pour une compréhension des objectifs fixés dans une Norme ISA et une application correcte des diligences requises prévues par la norme.

A59. Lorsque ceci est nécessaire, les modalités d'application et autres informations explicatives explicitent plus amplement les diligences requises par une Norme ISA et fournissent des lignes directrices pour leur mise en œuvre. En particulier, elles peuvent :

- expliciter plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou vise à couvrir ;
- donner des exemples de procédures qui peuvent être appropriées dans les circonstances.

Bien que de telles lignes directrices ne constituent pas en elles-mêmes des diligences requises, elles sont pertinentes pour une application correcte des diligences requises par une Norme ISA. Les modalités d'application et autres informations explicatives peuvent aussi fournir des éléments explicitant le contexte de certaines questions traitées dans une Norme ISA.

A60. Les Annexes font partie des modalités d'application et autres informations explicatives. Le but et l'utilisation envisagée d'une Annexe sont explicités dans le corps de la Norme ISA concernée ou dans le titre et le paragraphe introductif de l'Annexe elle-même.

- A61. Le paragraphe introductif peut inclure, selon les besoins, des commentaires explicitant des sujets tels que :
- l'objectif et le champ d'application de la Norme ISA, y compris la façon dont cette Norme ISA est en rapport avec d'autres Normes ISA ;
 - le sujet considéré par la Norme ISA ;
 - les obligations ou responsabilités respectives de l'auditeur et d'autres personnes par rapport au sujet considéré visé par la Norme ISA ;
 - le contexte dans lequel la Norme ISA est édictée.
- A62. Une Norme ISA peut inclure, dans une section séparée sous le titre « Définitions », une description des significations données à certains termes pour les besoins des Normes ISA. Ces définitions sont données pour aider à l'application et à l'interprétation cohérentes des Normes ISA, et ne sauraient prévaloir sur les définitions qui peuvent être données dans d'autres buts, que ce soit dans la loi, la réglementation ou autre. Sauf indication contraire, ces termes ont la même signification dans toutes les Normes ISA. Le Glossaire concernant les Normes Internationales publié par le Comité des Normes Internationales d'Audit et de Missions d'Assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*) dans le *Recueil des Règles Internationales d'Éthique, d'Audit et de Missions d'Assurance*, publié par l'IFAC, contient une liste complète des termes définis dans les Normes ISA. Il comprend également des descriptions de certains autres termes visés dans les Normes ISA pour aider à leur interprétation commune et cohérente, et à leur traduction.
- A63. Lorsque cela est nécessaire, des aspects additionnels particuliers concernant les audits des petites entités et des entités du secteur public sont inclus dans la partie des modalités d'application et autres informations explicatives d'une Norme ISA. Ces aspects additionnels aident à la mise en application des diligences requises par la norme ISA pour les audits de ces entités. Toutefois, ils ne limitent pas, ni ne réduisent, les obligations de l'auditeur d'avoir à appliquer et à se conformer aux diligences requises par les Normes ISA.

Aspects particuliers concernant les petites entités

- A64. Dans le but de préciser les aspects particuliers concernant les audits des petites entités, le terme de « petite entité » se réfère à une entité qui présente typiquement des caractéristiques qualitatives telles que :
- (a) concentration de la propriété et de la direction entre les mains d'un petit nombre de personnes (souvent une personne unique – soit une personne physique, soit une autre entreprise qui détient l'entité sous réserve que son propriétaire présente les mêmes caractéristiques qualitatives) ; et
 - (b) un ou plusieurs des attributs suivants :
 - (i) des transactions simples ou peu complexes ;
 - (ii) une comptabilité simple ;
 - (iii) une activité peu diversifiée ou peu de produits dans les lignes de produits ;

- (iv) des contrôles internes restreints ;
- (v) peu de niveaux de direction mais avec des responsabilités étendues sur les différents contrôles ; ou
- (vi) peu d'employés, beaucoup ayant des tâches très larges.

Ces caractéristiques qualitatives ne sont pas exhaustives, elles ne concernent pas seulement les petites entités, et celles-ci ne présentent pas nécessairement toutes ces caractéristiques.

- A65. Les aspects particuliers concernant les petites entités inclus dans les Normes ISA ont été principalement développés pour des entités non cotées. Certains de ces aspects peuvent cependant être utilisés dans les audits de petites entités cotées.
- A66. Les Normes ISA se réfèrent au propriétaire d'une petite entité qui est impliqué dans la gestion au quotidien de l'entité, en utilisant le terme de « propriétaire-dirigeant ».

Objectifs définis dans les Normes ISA individuelles (Voir par. 21)

- A67. Chaque Norme ISA contient un ou plusieurs objectifs qui fournissent un lien entre les diligences requises et les objectifs généraux de l'auditeur. Les objectifs contenus dans chacune des Normes ISA sont destinés à orienter l'auditeur sur le résultat recherché par la Norme ISA, tout en étant suffisamment précis pour l'aider :
- dans la compréhension de ce qu'il est nécessaire d'accomplir et, si besoin est, de la façon appropriée de le faire ; et
 - à décider s'il est nécessaire d'effectuer plus de travaux pour atteindre ces objectifs dans les circonstances particulières de l'audit.
- A68. Les objectifs sont à interpréter dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur décrits au paragraphe 11 de cette norme ISA. De la même façon que pour les objectifs généraux de l'auditeur, la capacité d'atteindre un objectif individuel est également sujette aux limites inhérentes à un audit.
- A69. En se référant aux objectifs, l'auditeur est tenu de considérer les relations des Normes ISA entre elles, dès lors, comme il est indiqué au paragraphe A53, que les Normes ISA traitent dans certains cas d'obligations générales tandis que dans d'autres, elles traitent de la mise en œuvre de ces obligations à des domaines spécifiques. Par exemple, cette Norme ISA requiert de l'auditeur de faire preuve d'esprit critique ; ceci est nécessaire dans tous les aspects de la planification et de la réalisation d'un audit mais n'est pas répété dans les diligences requises au niveau de chaque Norme ISA. A un niveau plus détaillé, la Norme ISA 315 et la Norme ISA 330 contiennent, entre autres, des objectifs et des diligences requises qui traitent des obligations de l'auditeur, d'une part d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, et d'autre part de définir et mettre en œuvre des procédures d'audit répondant aux risques évalués ; ces objectifs et diligences requises valent tout au long de l'audit. Une Norme ISA traitant d'aspects spécifiques de l'audit (par exemple la Norme ISA 540) peut donner plus de détails sur la façon dont les objectifs et les diligences requises par d'autres Normes ISA, telles que la Norme ISA 315 et la Norme ISA 330, sont à mettre en œuvre au regard du sujet traité par la Norme ISA sans pour autant les répéter. Ainsi, lors de la

réalisation des objectifs décrits dans la Norme ISA 540, l'auditeur s'intéressera aux objectifs et aux diligences requises par d'autres Normes ISA pertinentes.

Référence aux objectifs pour déterminer le besoin de procédures d'audit supplémentaires (Voir par. 21(a))

A70. Les diligences requises par les Normes ISA sont destinées à permettre à l'auditeur d'atteindre les objectifs décrits dans les Normes ISA et, par là même, les objectifs généraux de l'auditeur. On peut donc s'attendre à ce que la mise en œuvre correcte par l'auditeur des diligences requises par les Normes ISA lui fournisse une base suffisante pour atteindre les objectifs. Toutefois, parce que les circonstances des missions d'audit sont très différentes, et que toutes ces circonstances ne peuvent être prévues dans les Normes ISA, l'auditeur a l'obligation de déterminer les procédures d'audit nécessaires pour satisfaire aux diligences requises par les Normes ISA et pour atteindre les objectifs. Dans les circonstances d'une mission, il peut exister des questions particulières qui requièrent de l'auditeur de réaliser des procédures d'audit en supplément de celles requises par les Normes ISA afin d'atteindre les objectifs fixés par celles-ci.

Référence aux objectifs pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis (Voir par. 21(b))

A71. L'auditeur est tenu de se référer aux objectifs pour évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis dans le contexte des objectifs généraux de l'auditeur. Si l'auditeur conclut sur la base de cette évaluation que les éléments probants recueillis ne sont pas suffisants et appropriés, il peut alors suivre l'une ou plusieurs des approches suivantes pour satisfaire à la diligence requise par le paragraphe 21(b) :

- déterminer si des éléments probants complémentaires ont été, ou seront, recueillis par l'application d'autres Normes ISA ;
- étendre les travaux réalisés en mettant en œuvre une ou plusieurs diligences requises ; ou
- réaliser d'autres procédures jugées nécessaires en la circonstance par l'auditeur.

Lorsqu'il s'attend à ce qu'aucune des approches ci-dessus ne soit réalisable ou possible, l'auditeur ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et est alors tenu par les Normes ISA d'en déterminer l'incidence sur son rapport d'audit ou sur la possibilité de mener la mission à son terme.

Conformité avec les diligences requises pertinentes

Diligences requises (Voir par. 22)

A72. Dans certains cas, une Norme ISA (et par conséquent toutes les diligences requises qu'elle contient) peut ne pas être pertinente en la circonstance. Par exemple, si une entité n'a pas de fonction d'audit interne, rien dans la Norme ISA 610²⁶ n'est pertinent.

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

A73. A l'intérieur d'une Norme ISA pertinente, il peut y avoir des diligences requises conditionnelles. Une telle diligence requise n'est pertinente que si les circonstances envisagées par ladite diligence s'appliquent et que les conditions existent. En général, l'aspect conditionnel d'une exigence sera soit explicite, soit implicite ; par exemple :

- l'obligation de modifier l'opinion, lorsqu'il existe une limitation dans l'étendue des travaux²⁷, représente une exigence conditionnelle explicite ;
- l'obligation d'avoir à communiquer les faiblesses significatives du contrôle interne relevées au cours de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise²⁸, qui dépend de l'existence de telles faiblesses ; et l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la présentation et l'information à fournir sur les informations sectorielles conformément au référentiel comptable applicable²⁹, qui dépend de ce référentiel exigeant ou permettant de fournir une telle information, représentent des exigences conditionnelles implicites.

Dans certains cas, une exigence peut être exprimée comme étant conditionnelle à l'application de la loi ou de la réglementation. Par exemple, l'auditeur peut être tenu de se démettre de la mission d'audit, *lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable*, ou peut être tenu de prendre d'autres mesures, *à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise*. Selon les pays, les autorisations ou les interdictions légales ou réglementaires peuvent être explicites ou implicites.

Déviations par rapport à une diligence requise (Voir par. 23)

A74. La Norme ISA 230 définit les diligences requises relatives à la documentation dans ces situations exceptionnelles où l'auditeur n'applique pas une diligence requise pertinente³⁰. Les Normes ISA ne demandent pas de se conformer à une diligence requise qui n'est pas pertinente dans les circonstances de l'audit.

Incapacité d'atteindre un objectif (Voir par. 24)

A75. Déterminer si un objectif a été atteint relève du jugement professionnel de l'auditeur. Ce jugement prend en compte les résultats des procédures d'audit réalisées en conformité avec les diligences requises par les Normes ISA, et l'évaluation faite par l'auditeur du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis, ainsi que du besoin d'effectuer plus de travaux dans les circonstances particulières de l'audit pour atteindre les objectifs fixés dans les Normes ISA. En conséquence, les circonstances qui peuvent conduire à une incapacité d'atteindre un objectif résultent :

- de l'empêchement pour l'auditeur de se conformer aux diligences requises pertinentes d'une Norme ISA ;

²⁷ Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant », paragraphe 13.

²⁸ Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction », paragraphe 9.

²⁹ Norme ISA 501, « Éléments probants – Considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques », paragraphe 13.

³⁰ Norme ISA 230, paragraphe 12.

- des difficultés pratiques ou de l'impossibilité pour l'auditeur de réaliser des procédures d'audit supplémentaires ou de recueillir des éléments probants complémentaires jugés nécessaires au regard des objectifs, visés au paragraphe 21, par exemple, en raison d'une limitation quant à la disponibilité des éléments probants.

A76. La documentation d'audit qui satisfait aux diligences requises par la Norme ISA 230 ainsi qu'aux diligences spécifiques de documentation requises par d'autres Normes ISA, montre les bases sur lesquelles l'auditeur a fondé sa conclusion quant à l'accomplissement de ses objectifs généraux. Bien qu'il ne soit pas nécessaire pour l'auditeur de consigner séparément (tel que dans un questionnaire de contrôle, par exemple) que les objectifs individuels ont été remplis, la documentation portant sur l'incapacité d'atteindre un objectif aide l'auditeur à apprécier si cette incapacité l'a empêché ou non d'atteindre ses objectifs généraux.