

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 260 (Révisée), Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 260 (Révisée)

COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter
du 15 décembre 2016)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-3
L'objectif de la communication	4-7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Diligences requises	
Personnes constituant le gouvernement d'entreprise	11-13
Points à communiquer	14-17
Processus de communication	18-22
Documentation	23
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A1-A8
Points à communiquer	A9-A36
Processus de communication	A37-A53
Documentation	A54
Annexe 1 : Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA	
Annexe 2 : Aspects qualitatifs des pratiques comptables	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. Bien que la présente Norme ISA s'applique indifféremment quelle que soit la structure de gouvernance ou la taille de l'entité, des aspects particuliers sont à considérer lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et dans le cas d'entités cotées. La présente Norme ISA ne définit pas de diligences requises concernant la communication de l'auditeur avec la direction ou les propriétaires d'une entité à moins que ne leur soit également dévolu un rôle de gouvernance.
2. La présente Norme ISA a été écrite dans le cadre d'un audit d'états financiers, mais peut aussi être applicable, après les adaptations nécessaires, dans les cas d'audits d'autres informations historiques lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de surveiller l'établissement de telles informations.
3. En raison de l'importance d'un processus d'échange efficace dans le cadre d'un audit d'états financiers, la présente Norme ISA fournit un cadre général pour la communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et identifie quelques-uns des points spécifiques sur lesquels doit porter la communication. Des points supplémentaires sur lesquels communiquer, qui viennent compléter les exigences de la présente Norme ISA, sont identifiés dans d'autres Normes ISA (voir Annexe 1). En outre, la Norme ISA 2651 fixe les obligations spécifiques concernant la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des faiblesses significatives du contrôle interne que l'auditeur a identifiées lors de l'audit. Il peut être requis par la loi ou la réglementation, par des accords avec l'entité, ou par des exigences supplémentaires applicables à la mission, par exemple par les normes d'un institut comptable professionnel national, de communiquer sur d'autres points qui ne sont pas prévus par la présente Norme ISA ou d'autres Normes ISA. Rien dans la présente Norme ISA n'exclut la possibilité pour l'auditeur de communiquer sur tout autre point aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A33-A36)

¹ Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction.*

L'objectif de la communication

4. La présente Norme ISA met en particulier l'accent sur les communications de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, un processus d'échange efficace est important pour aider :
 - (a) L'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre les points relatifs à l'audit dans son contexte et à développer une relation de travail constructive. Cette relation se construit tout en préservant l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur ;
 - (b) L'auditeur à obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit. Par exemple, ces personnes peuvent aider l'auditeur à prendre connaissance de l'entité et de son environnement, à identifier les sources appropriées d'éléments probants, et lui fournir des informations concernant des transactions ou des événements spécifiques ; et
 - (c) Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à remplir leurs responsabilités de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière, réduisant ainsi les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

5. Bien que l'auditeur ait à communiquer sur les points requis par la présente Norme ISA, la direction a également une responsabilité de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les points ayant trait à la gouvernance. La communication par l'auditeur n'exonère pas la direction de cette responsabilité. De la même façon, la communication par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des points que l'auditeur est tenu de leur communiquer n'exonère pas ce dernier de son obligation de les leur communiquer également. La communication sur ces points par la direction peut, cependant, affecter la forme ou le moment de leur communication par l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

6. Une communication claire des points dont la communication est requise par les Normes ISA fait partie intégrante de chaque audit. Les Normes ISA ne requièrent pas de l'auditeur, cependant, de mettre en œuvre des procédures spécifiques pour identifier tout autre point à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

7. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certains points aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une

communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une autorité appropriée sur un fait illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et celles de communication peuvent être complexes. Dans de telles situations, l'auditeur peut envisager de solliciter un avis juridique.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - (a) De communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et de donner une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;
 - (b) D'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;
 - (c) De fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour ces personnes au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ; et
 - (d) De promouvoir un processus d'échange efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Définitions

10. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
 - (a) Personnes constituant le gouvernement d'entreprise – Personne(s) ou organe(s) (par exemple : une fiduciaire de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de 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 les membres de la direction, par exemple certains membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur

public, ou le propriétaire-dirigeant. Pour plus de détail sur la diversité des structures de gouvernance, voir les paragraphes A1-A8 ;

- (b) Direction – Personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des activités de l'entité. Pour certaines entités dans certains pays, la direction comprend quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple les membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant.

Diligences requises

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise

11. L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer au sein de la structure de gouvernance de l'entité. (Voir par. A1-A4)

Communication avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise

12. Si l'auditeur communique avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec l'organe de gouvernance. (Voir par. A5-A7)

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité

13. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, par exemple dans une petite entreprise où le propriétaire unique dirige l'entité et où aucune autre personne ne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les points visés dans la présente Norme ISA sont communiqués à la (aux) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, ils n'ont pas à être de nouveau communiqués à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance. Ces points sont énumérés au paragraphe 16(c). L'auditeur doit néanmoins s'assurer du fait que la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction permette d'informer de façon adéquate toutes celles avec lesquelles il communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances. (Voir par. A8)

Points à communiquer

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

14. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :
- (a) Qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - (b) Que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir par. A9-A10)

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus

15. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, y compris les risques importants qu'il a identifiés. (Voir par. A11-A16)

Éléments importants relevés lors de l'audit

16. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : (Voir par. A17-A18)
- (a) Son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons pour lesquelles il considère qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la plus appropriée dans les circonstances particulières de l'entité ; (Voir par. A19-A20)
 - (b) Les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées lors de l'audit ; (Voir par. A21)
 - (c) A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité :
 - (i) Les points importants, relevés lors de l'audit qui ont été discutés , ou ont fait l'objet d'une correspondance, avec la direction ; et (Voir par. A22)
 - (ii) Les déclarations écrites que l'auditeur a demandées ;
 - (d) Le cas échéant, les circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu

de son rapport d'audit ; et (Voir par. A23 à A25)

- (e) Tout autre point important relevé lors de l'audit, qui, selon son propre jugement professionnel, est pertinent dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. (Voir par. A26-A28)

Indépendance de l'auditeur

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- (a) Une déclaration selon laquelle l'équipe affectée à la mission et d'autres membres du personnel du cabinet si nécessaire, le cabinet et, le cas échéant, les cabinets du réseau, se sont conformés aux règles d'éthique relatives à l'indépendance ; et
- (i) Toutes les relations et autres points entre le cabinet, les cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement apparaître comme portant atteinte à l'indépendance. Cela doit inclure le montant total des honoraires facturés à l'entité, ou aux composants contrôlés par elle, par le cabinet ou les cabinets membres du réseau durant la période couverte par les états financiers au titre de l'audit ainsi que des services autres que d'audit. Ces honoraires doivent être ventilés par nature afin de permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'évaluer l'impact de ces services sur l'indépendance de l'auditeur ; et
- (ii) Les mesures de sauvegarde prises pour éliminer les atteintes identifiées à l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable. (Voir par. A29-A32)

Processus de communication

Définition du processus de communication

18. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications. (Voir par. A37-A45)

Forme et contenu de la communication

19. L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les éléments importants relevés lors de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication verbale ne serait pas appropriée. Les communications écrites n'ont pas à comprendre tous les points relevés lors de l'audit.

(Voir par. A46-A48)

20. L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de l'indépendance de l'auditeur lorsque cela est requis en application du paragraphe 17.

Calendrier des communications

21. L'auditeur doit communiquer en temps opportun avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir par. A49-A50)

Caractère approprié du processus de communication

22. L'auditeur doit évaluer si le échange réciproque avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été adéquat pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et sa capacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A51-A53)

Documentation

23. Lorsque des éléments devant être communiqués en application de la présente Norme ISA le sont verbalement, l'auditeur doit les consigner dans sa documentation d'audit, avec la date et la liste des personnes auxquelles ils ont été communiqués. Lorsque des éléments ont été communiqués par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de cette communication comme faisant partie de la documentation d'audit². (Voir par. A54)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 11)

- A1. Les structures de gouvernance varient d'un pays à l'autre et d'une entité à l'autre, reflétant les influences de cultures et de contextes juridiques différents, de la taille et du mode de propriété de l'entité. Par exemple :
- Dans certains pays, il existe un conseil de surveillance (entièrement ou principalement non-exécutif) juridiquement distinct du comité exécutif (ayant vocation à diriger) (structure bicéphale). Dans d'autres pays, les fonctions de

² Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et A6.

surveillance et d'exécutif relèvent de la responsabilité juridique d'un seul conseil, ou conseil unique (structure monocéphale);

- Dans certaines entités, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent des fonctions qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, par exemple, celles d'administrateur de la société. Dans d'autres, par exemple certaines entreprises relevant des pouvoirs publics, un organe ne faisant pas partie de l'entité est responsable de la gouvernance ;
- Dans certains cas, quelques-unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Dans d'autres, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction se composent de personnes différentes ;
- Dans certains cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de l'approbation³ des états financiers de l'entité (dans d'autres cas, la direction a cette responsabilité).

A2. Dans la plupart des entités, le gouvernement d'entreprise relève de la responsabilité collective d'un organe de gouvernance, tel qu'un conseil d'administration, un conseil de surveillance, des associés, des propriétaires, un comité de direction, un conseil de gouverneurs, des fondés de pouvoir, ou des personnes équivalentes. Dans les plus petites entités, cependant, une seule personne peut être responsable de la gouvernance, par exemple le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'y a pas d'autres propriétaires, ou un fondé de pouvoir agissant seul. Lorsque la gouvernance est exercée collectivement, un sous-groupe, tel un comité d'audit ou même une personne seule, peut être chargé de tâches spécifiques afin d'assister l'organe de gouvernance à assumer ses responsabilités. De manière alternative, un sous-groupe ou une personne seule peut avoir des responsabilités spécifiques prévues par la loi qui diffèrent de celles de l'organe de gouvernance.

A3. Une telle diversité de situations signifie qu'il n'est pas possible dans la présente Norme ISA de préciser pour tous les audits la (les) personne(s) avec qui l'auditeur est amené à communiquer sur des points particuliers. De même, dans certains cas, la (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) ne pas être clairement identifiable(s) à partir du cadre juridique ou d'autres circonstances de la mission ; par exemple dans les entités où la structure de gouvernance n'est pas formellement définie, telles que certaines entités familiales, certaines associations à

³ Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A68 de la Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, avoir la responsabilité de l'approbation des états financiers signifie dans ce contexte avoir la responsabilité de confirmer que tous les états financiers qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis.

but non lucratif, et certaines entreprises relevant des pouvoirs publics. Dans de telles situations, l'auditeur peut être amené à discuter et à se mettre d'accord avec la personne qui l'a nommé sur la (ou les) personne(s) avec qui communiquer. Pour décider avec qui communiquer, la connaissance de l'auditeur de la structure de gouvernance de l'entité et de son fonctionnement acquise en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁴ est pertinente. La (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) varier en fonction des points à communiquer.

- A4. La Norme ISA 600 comprend des points spécifiques à communiquer par les auditeurs du groupe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise⁵. Lorsque l'entité est l'un des composants du groupe, la (les) personne(s) appropriée(s) avec laquelle (lesquelles) l'auditeur du composant communique dépend(ent) des circonstances de la mission et des points sur lesquels porte la communication. Dans certains cas, plusieurs composants peuvent exercer les mêmes activités en appliquant un système de contrôle interne et des pratiques comptables identiques. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ces composants sont les mêmes (par exemple un conseil d'administration commun), les doubles emplois peuvent être évités en traitant de manière concomitante ces composants pour les besoins de la communication.

Communication avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 12)

- A5. Lorsque l'auditeur envisage de communiquer avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut prendre en considération des points tels que :
- Les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance ;
 - La nature des points à communiquer ;
 - Les exigences législatives et réglementaires pertinentes ;
 - Le fait que le sous-groupe a, ou non, l'autorité pour prendre les mesures concernant l'information communiquée et peut fournir des informations et explications complémentaires dont l'auditeur peut avoir besoin.

- A6. Lorsqu'il décide de la nécessité de communiquer également l'information, sous une forme exhaustive ou résumée, à l'organe de gouvernance, l'auditeur peut être influencé par son évaluation de la manière, efficace et appropriée ou non, avec

⁴ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

⁵ Norme ISA 600, *Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 49.

laquelle le sous-groupe communique les points concernés à l'organe de gouvernance. Il peut rendre explicite lors de l'accord sur les termes de la mission que, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation, il conserve le droit de communiquer directement avec l'organe de gouvernance.

- A7. Des comités d'audit (ou sous-groupes similaires avec un nom différent) existent dans nombre de pays. Bien que leur autorité et fonctions respectives puissent différer, la communication avec le comité d'audit, lorsqu'il existe, est devenue un élément-clé dans la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les bons principes de gouvernance suggèrent que :
- L'auditeur soit invité à assister régulièrement aux réunions du comité d'audit ;
 - La présidence du comité d'audit et, le cas échéant, les autres membres de ce comité, soient périodiquement en liaison avec l'auditeur ;
 - Le comité d'audit se réunisse avec l'auditeur, hors de la présence de la direction, au moins une fois par an.

Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité (Voir par. 13)

- A8. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et l'application des exigences de communication est modifiée pour tenir compte de cette situation. Dans de tels cas, la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction peut ne pas être adéquate pour l'information de toutes les personnes avec lesquelles l'auditeur communiquerait, dans d'autres circonstances, dans leur rôle de gouvernance. Par exemple, dans une société où tous les administrateurs sont impliqués dans la direction de l'entité, certains d'entre eux (par exemple, l'administrateur responsable du marketing) peuvent ne pas être au courant de points importants discutés avec un autre administrateur (par exemple celui responsable de l'établissement des états financiers).

Points à communiquer

Responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers (Voir par. 14)

- A9. Les responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers sont souvent précisées dans la lettre de mission ou autre document écrit approprié faisant état de

l'accord conclu sur les termes de la mission⁶. La législation, la réglementation ou la structure de gouvernance de l'entité, peuvent exiger que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise conviennent des termes de la mission avec l'auditeur. Lorsque ce n'est pas le cas, fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une copie de cette lettre de mission ou autre document écrit faisant état de cet accord peut être un moyen approprié de communiquer avec ces personnes sur des points tels que :

- L'obligation qu'a l'auditeur d'effectuer l'audit selon les Normes ISA, avec pour objectif d'exprimer une opinion sur les états financiers. En conséquence, les points dont les Normes ISA requièrent la communication comprennent les points importants relevés lors de l'audit des états financiers qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Le fait que les Normes ISA n'exigent pas de l'auditeur de définir des procédures dans le but d'identifier des points supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Lorsque la norme ISA 701⁷ s'applique, la responsabilité qui incombe à l'auditeur de déterminer et de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit ;
- Le cas échéant, la responsabilité de l'auditeur d'avoir à communiquer des points particuliers exigés par la loi ou la réglementation, ou aux termes d'un accord avec l'entité ou par suite d'obligations supplémentaires applicables à la mission, par exemple les normes édictées par un institut comptable professionnel national.

A10. La loi ou la réglementation, un accord avec l'entité ou des obligations supplémentaires relevant de la mission peuvent prévoir une communication plus étendue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, (a) un accord avec l'entité peut prévoir des points particuliers à communiquer lorsqu'ils sont relevés au cours de services autres que d'audit des états financiers, rendus par un cabinet ou par un cabinet membre du réseau ; ou (b) le mandat confié à un auditeur du secteur public peut prévoir de communiquer sur des points dont l'auditeur est amené à avoir connaissance, résultant d'autres travaux, tels que des audits de performance.

Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus (Voir par. 15)

⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 10.

⁷ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

A11. La communication relative à l'étendue des travaux d'audit et au calendrier de réalisation prévus peut :

- (a) Aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à mieux appréhender les finalités des travaux de l'auditeur, à discuter avec l'auditeur des points touchant aux risques ainsi que du concept de caractère significatif, et à identifier les domaines où elles peuvent demander à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ; et
- (b) Aider l'auditeur à mieux connaître l'entité et son environnement.

A12. Le fait de communiquer les risques importants identifiés par l'auditeur aide les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre ces points et les raisons pour lesquelles ceux-ci requièrent une attention particulière lors de l'audit. La communication des risques importants peut aussi aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à s'acquitter de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière.

A13. Les points communiqués peuvent comprendre :

- La façon dont l'auditeur prévoit de traiter les risques importants d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- La façon dont l'auditeur prévoit de prendre en compte des domaines comportant les risques évalués d'anomalies significatives les plus élevés;
- La démarche de l'auditeur au regard du contrôle interne pertinent pour l'audit ;
- L'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit⁸ ;
- La nature et l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit prévues ou l'évaluation des résultats des procédures d'audit, y compris l'utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur⁹ ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, le point de vue préliminaire de l'auditeur en ce qui concerne les points qui pourraient nécessiter une attention importante de sa part lors de l'audit et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit ;
- La stratégie établie par l'auditeur pour prendre en compte les incidences sur chacun des états financiers et sur les informations à fournir de tout changement

⁸ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.*

⁹ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.*

important dans le référentiel comptable applicable ou dans l'environnement de l'entité, sa situation financière ou ses activités.

A14. Les autres points relatifs à la planification des travaux d'audit qu'il peut être approprié de discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, la façon dont l'auditeur externe et les auditeurs internes pourront travailler ensemble de manière constructive et complémentaire, notamment à l'égard de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne, et de la nature et de l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle l'auditeur externe a l'intention d'avoir recours¹⁰ ;
- Les vues des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant :
 - La (les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec laquelle (lesquelles) il convient de communiquer ;
 - La répartition des responsabilités entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction ;
 - Les objectifs et la stratégie de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent engendrer des anomalies significatives ;
 - Les points dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'ils requièrent une attention particulière lors de l'audit, et tous les domaines où elles demandent de mettre en œuvre des procédures supplémentaires ;
 - Les communications importantes entre l'entité et les autorités de contrôle ;
 - Les autres points dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'ils peuvent avoir un impact sur l'audit des états financiers ;
- Les attitudes, l'attention et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant (a) le contrôle interne dans l'entité et son importance au sein de celle-ci, y compris la façon dont ces personnes surveillent l'efficacité du contrôle interne, et (b) la détection ou la possibilité de fraudes ;
- Les actions engagées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux évolutions des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles de cotation sur les marchés et des questions y relatives

¹⁰ Norme ISA 610 (Révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes, paragraphe et 31.

et l'incidence de ces évolutions sur, par exemple, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, ainsi que sur :

- La pertinence, la fiabilité, la comparabilité et l'intelligibilité des informations présentées dans les états financiers,
- La question de savoir si les informations fournies nuisent à la présentation des états financiers du fait qu'elles ne sont pas toutes pertinentes ou qu'elles sont présentées d'une manière qui empêche la bonne compréhension des éléments présentés;
- Les réactions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux communications précédentes de l'auditeur ;
- Les documents qui comprennent les autres informations (telles que définies dans la norme ISA 720 (Révisée)) ainsi que les modalités et le calendrier de publication de ces documents. Lorsque l'auditeur s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport d'audit, les discussions avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent également inclure les mesures qui peuvent être appropriées ou nécessaires, si l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations obtenues après la date de son rapport d'audit.

A15. Bien que la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise puisse aider l'auditeur dans sa planification de l'étendue et de la définition du calendrier de l'audit, elle ne modifie en rien sa responsabilité de définir une stratégie globale d'audit et un programme de travail, comprenant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A16. Une attention particulière est nécessaire lors de la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'étendue et du calendrier de réalisation des travaux d'audit prévus, de façon à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, notamment dans les situations où certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Par exemple, la communication de la nature et du calendrier des procédures détaillées d'audit peut réduire l'efficacité de ces procédures en les rendant trop prévisibles.

Éléments importants relevés lors de l'audit (Voir par. 16)

A17. La communication des constatations importantes découlant de l'audit peut inclure de demander des informations complémentaires auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de compléter les éléments probants recueillis. Par

exemple, l'auditeur peut se faire confirmer que ces personnes ont une compréhension identique à la sienne des faits et circonstances relatifs à des transactions ou événements spécifiques.

- A18. Lorsque la norme ISA 701 s'applique, les communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise qui sont requises au paragraphe 16 et les communications relatives aux risques importants identifiés par l'auditeur qui sont requises au paragraphe 15 sont particulièrement pertinentes dans la détermination que fait l'auditeur des points qui nécessitent une attention importante de sa part et qui peuvent donc constituer des points clés de l'audit.¹¹

Aspects qualitatifs importants concernant les pratiques comptables (Voir par. 16(a))

- A19. Les référentiels comptables permettent généralement à l'entité de faire des estimations comptables, et d'exercer un jugement concernant les méthodes comptables et les informations à fournir dans les états financiers, notamment en ce qui concerne les hypothèses clés qui sous-tendent les estimations comptables comportant une incertitude importante dans leur évaluation. Par ailleurs, la législation, la réglementation ou des référentiels comptables peuvent exiger la présentation d'un résumé des principales méthodes comptables ou fassent référence aux « estimations comptables critiques » ou aux « méthodes et pratiques comptables critiques » pour les besoins de l'identification et de la communication, aux utilisateurs, d'informations supplémentaires concernant les jugements les plus difficiles, subjectifs ou complexes portés par la direction lors de l'établissement des états financiers
- A20. Par conséquent, le point de vue de l'auditeur sur les aspects subjectifs des états financiers peut être particulièrement pertinent pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Par exemple, en ce qui concerne les points décrits au paragraphe A19, l'évaluation par l'auditeur du caractère adéquat des informations fournies au sujet de l'incertitude relative aux estimations comptables qui présentent des risques importants peut intéresser les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une communication transparente et constructive concernant les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut également inclure des commentaires sur l'acceptabilité des pratiques comptables importantes et la qualité des informations fournies. L'annexe 2 énumère des points qui peuvent être inclus dans cette communication.

¹¹ Norme ISA 701, paragraphes 9-10.

Difficultés importantes rencontrées lors de l'audit (Voir par. 16(b))

A21. Les difficultés importantes rencontrées lors de l'audit peuvent inclure des éléments tels que :

- Des retards importants attribuables à la direction, manque de disponibilité du personnel de l'entité ou réticence de la direction à fournir les informations dont l'auditeur a besoin pour la mise en œuvre de ses procédures ;
- Un laps de temps déraisonnablement court pour achever les travaux d'audit ;
- Des efforts intenses non prévus nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- La non-disponibilité des informations attendues ;
- Des restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;
- La réticence de la direction à procéder à l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité ou à étendre cette évaluation, lorsque cela lui est demandé.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation dans l'étendue des travaux conduisant à une modification de l'opinion dans le rapport d'audit¹².

Points importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction (Voir par. 16(c)(i))

A22. Les points importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction peuvent comprendre :

- Les opérations ou événements importants qui sont survenus au cours de l'exercice ;
- Les conditions du marché affectant les activités de l'entité, les plans d'activité et les stratégies qui peuvent influencer sur les risques d'anomalies significatives ;
- Des interrogations concernant les consultations des dirigeants avec d'autres professionnels sur des points de comptabilité ou d'audit ;
- Les discussions ou la correspondance en rapport avec la nomination initiale ou permanente de l'auditeur concernant les pratiques comptables, l'application des normes d'audit ou les honoraires relatifs à l'audit ou aux autres services rendus ;

¹² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

- Les points importants ayant fait l'objet de désaccords avec la direction, sauf dans les cas où des divergences d'opinion portant sur des faits incomplets ou de l'information préliminaire ont été résolues lorsque l'auditeur a pris connaissance de faits ou informations pertinents supplémentaires.

Circonstances ayant une incidence sur la forme et le contenu du rapport de l'auditeur (Voir par. 16 (d))

A23. La norme ISA 210 requiert de l'auditeur qu'il convienne des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas¹³. Les termes convenus pour la mission d'audit doivent être consignés dans une lettre de mission ou sous une autre forme d'accord écrit, et doivent notamment inclure la forme et le contenu prévus du rapport de l'auditeur¹⁴. Comme il est expliqué au paragraphe A9, si les termes de la mission n'ont pas été convenus avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut leur transmettre une copie de la lettre de mission afin de leur communiquer des points pertinents pour l'audit. La communication requise par le paragraphe 16 (d) vise à informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des circonstances dans lesquelles le rapport de l'auditeur pourrait avoir une forme ou un contenu différents de ce qui était prévu ou inclure des informations supplémentaires au sujet de l'audit réalisé

A24. Des exemples de circonstances dans lesquelles l'auditeur est tenu, ou peut juger nécessaire, d'inclure des informations supplémentaires dans son rapport d'audit conformément aux normes ISA, et qui doivent être communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, incluent les cas où :

- L'auditeur prévoit d'exprimer une opinion modifiée dans son rapport d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)¹⁵ ;
- Le rapport de l'auditeur fait mention d'une incertitude significative quant à la continuité d'exploitation, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)¹⁶ ;
- Des points clés de l'audit sont communiqués, conformément à la Norme ISA 701¹⁷ ;

¹³ Norme ISA 210, paragraphe 9.

¹⁴ Norme ISA 210, paragraphe 10.

¹⁵ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 30.

¹⁶ Norme ISA 570 (Révisée), Continuité d'exploitation, paragraphe 25 (d).

¹⁷ Norme ISA 701, paragraphe 17.

- L'auditeur juge nécessaire d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points, conformément à la norme ISA 706 (Révisée)¹⁸, ou y est obligé par d'autres Normes ISA ;
- L'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative non corrigée dans les autres informations conformément à la Norme ISA 720 (Révisée)¹⁹.

Dans de telles circonstances, l'auditeur peut juger utile de fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise un projet de rapport afin de faciliter la discussion sur la façon dont ces points seront traités dans son rapport d'audit.

- A25. Dans les rares circonstances où il n'a pas l'intention d'inclure dans son rapport d'audit le nom de l'associé responsable de la mission, conformément à la norme ISA 700 (Révisée), l'auditeur doit s'entretenir de son intention avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière à étayer son appréciation de la probabilité qu'il y ait un risque important pour la sécurité d'une personne, et de la gravité de ce risque²⁰. En outre, lorsqu'il choisit de ne pas inclure dans le corps de son rapport d'audit une description de ses responsabilités, comme le permet la Norme ISA 700 (Révisée)²¹, l'auditeur peut en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Autres points importants relatifs au processus d'élaboration de l'information financière
(Voir par. 16(e))

- A26. Selon la norme ISA 300²², des événements imprévus, des changements dans les conditions ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit peuvent amener l'auditeur à modifier, sur la base d'une appréciation révisée des risques évalués, la stratégie générale d'audit et le programme de travail et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires planifiés à l'origine. L'auditeur peut communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des points tels que des changements par rapport à l'étendue et au calendrier de l'audit qui étaient prévus lors des entretiens initiaux.

- A27. Les autres points importants relevés lors de l'audit et qui intéressent directement les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du

¹⁸ Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12.

¹⁹ Norme ISA 720 (Révisée), *Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphe 18 (a).

²⁰ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphes 46 et A63.

²¹ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe 41.

²² Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe A15.

processus d'élaboration de l'information financière peuvent inclure des points tels que les anomalies significatives dans les autres informations, qui ont été corrigées.

A28. Dans la mesure où les paragraphes 16 (a)-(d) ou les modalités d'application y relatives ne le traitent pas déjà, l'auditeur peut envisager de communiquer d'autres points dont il s'est entretenu avec le responsable du contrôle qualité de la mission désigné, s'il en existe, ou dont ce dernier a tenu compte, conformément à la norme ISA 220²³.

Indépendance de l'auditeur (Voir par. 17)

A29. L'auditeur est tenu de respecter les règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, en matière de missions d'audit d'états financiers²⁴.

A30. Les relations avec l'entité ainsi que les mesures de sauvegarde mises en place et tout autre point concernant l'indépendance à communiquer, varient selon les circonstances de la mission, mais visent généralement :

- (a) Les menaces d'atteinte à l'indépendance, qui peuvent être catégorisées en : menaces liées à l'intérêt personnel, à l'auto-révision, à la représentation, à la familiarité et à l'intimidation ; et
- (b) Les mesures de sauvegarde créées par la profession ou par les textes législatifs ou réglementaires, les mesures de sauvegarde au sein de l'entité, ainsi que celles relevant des systèmes et des procédures propres au cabinet.

A31. Des règles d'éthique pertinentes ou la loi ou la réglementation peuvent préciser les communications particulières aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsqu'une violation des règles d'indépendance est identifiée. Ainsi, le Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) requiert que l'auditeur communique par écrit, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les violations et les mesures que le cabinet a mises en œuvre ou qu'il propose de mettre en œuvre²⁵.

A32. Les exigences de communication concernant l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas d'entités cotées peuvent aussi être appropriées pour d'autres entités, y compris celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt

²³ Voir paragraphes 19-22 et A23-A33 de la norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

²⁴ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 14.

²⁵ Section 290.39 à .49 du Code de l'IESBA, qui traitent de la violation des règles d'indépendance.

public, par exemple dès lors que leurs parties prenantes sont nombreuses et variées ou en raison de la nature de leurs activités ou de leur taille. Des exemples de telles entités comprennent les établissements de crédit (comme des banques, des compagnies d'assurance et des fonds de pension) et d'autres entités comme des organismes de bienfaisance. A l'inverse, il peut exister des situations où la communication concernant l'indépendance de l'auditeur peut ne pas être pertinente ; par exemple, lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été informées des faits concernés au travers de leur activité de direction. Cela est en particulier probable lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que le cabinet d'audit ou les cabinets membres du réseau n'ont que peu de relations avec celle-ci en dehors de l'audit des états financiers.

Points supplémentaires (Voir par. 3)

- A33. Le rôle de surveillance de la direction par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise vise aussi à s'assurer que l'entité conçoit, met en œuvre et maintient un contrôle interne approprié quant à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et l'efficience de ses activités et au respect des textes législatifs et réglementaires applicables.
- A34. L'auditeur peut avoir connaissance de points supplémentaires qui ne concernent pas nécessairement la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière mais qui, néanmoins, sont susceptibles d'être importants au regard de la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance de l'orientation stratégique de l'entité ou des obligations de cette dernière de rendre compte de son activité. De tels points peuvent inclure, par exemple, des problèmes importants dans les structures de gouvernance ou les procédés suivis, et des décisions ou actions importantes prises par les dirigeants au plus haut niveau sans autorisation appropriée.
- A35. Pour déterminer s'il convient de communiquer des points supplémentaires aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut discuter les points de ce type dont il a eu connaissance avec la direction à un niveau hiérarchique approprié, à moins qu'il ne soit pas approprié de le faire eu égard aux circonstances.
- A36. Si un point supplémentaire est communiqué, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de porter à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- (a) Que l'identification et la communication de tels points sont accessoires à l'audit, dont le but est de se forger une opinion sur les états financiers ;

- (b) Qu'aucune procédure portant sur ces points n'a été réalisée autre que celles nécessaires pour se forger une opinion sur les états financiers ; et
- (c) Qu'aucune procédure n'a été mise en œuvre pour déterminer s'il existe d'autres points du même type.

Processus de communication

Mise en place du processus de communication (Voir par. 18)

A37. Le fait de communiquer clairement les responsabilités de l'auditeur, l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les grandes lignes du contenu prévu des communications aide à établir la base d'un échange réciproque efficace.

A38. Les facteurs à considérer susceptibles de contribuer à un échange réciproque efficace comprennent :

- L'objectif des communications. Lorsque l'objectif est clair, l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en meilleure position pour avoir une connaissance réciproque des points concernés et des actions prévues relevant du processus de communication ;
- La forme sous laquelle les communications seront faites ;
- L'identification du (des) membre(s) de l'équipe affectée à la mission et de la (des) personne(s) parmi celles constituant le gouvernement d'entreprise qui communiqueront sur des points spécifiques ;
- L'anticipation par l'auditeur que la communication sera effectivement réciproque et que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lui communiqueront les informations qu'elles considèrent pertinentes pour l'audit ; par exemple, les décisions stratégiques qui peuvent avoir une incidence importante sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, la suspicion ou la détection de fraudes et les interrogations concernant l'intégrité ou la compétence des dirigeants au plus haut niveau ;
- Le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les points communiqués par l'auditeur ;
- Le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les points communiqués par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A39. Le processus de communication variera en fonction des circonstances, notamment avec la taille et la structure de gouvernance de l'entité, avec la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise opèrent, ainsi qu'avec les vues de l'auditeur sur les points importants à communiquer. La difficulté à établir un processus d'échange efficace peut indiquer que la communication entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate pour les besoins de l'audit. (Voir par. A52)

Aspects particuliers concernant les petites entités

A40. Dans le cas d'audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière moins structurée que dans le cas d'entités cotées ou de plus grande taille.

Communication avec la direction

A41. Beaucoup de points peuvent être discutés avec la direction dans le cours normal d'un audit, y compris ceux devant être communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de la présente Norme ISA. Ces discussions prennent en compte le rôle exécutif de la direction dans la conduite des activités de l'entité et, en particulier, la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers.

A42. Avant de procéder à la communication des points aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut les discuter avec la direction, à moins que ceci ne soit inapproprié. Par exemple, il peut ne pas être approprié de discuter avec la direction des questions de compétence ou d'intégrité des dirigeants. De plus, eu égard au rôle exécutif de la direction, ces discussions préliminaires peuvent clarifier certains faits et problèmes et donner à la direction une opportunité de fournir des informations et des explications complémentaires. De la même façon, lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, l'auditeur peut discuter de ces points avec l'auditeur interne avant de les communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Communication avec des tiers

A43. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent être contraintes en vertu de la loi ou de la réglementation ou peuvent souhaiter fournir à des tiers, par exemple aux banquiers ou à certaines autorités de contrôle, des copies d'une communication écrite de l'auditeur. Dans certains cas, la divulgation à des tiers peut

être illégale ou autrement inappropriée. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est transmise à des tiers, il peut être important dans ces circonstances que ceux-ci soient informés que cette communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple en indiquant dans les communications écrites aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) Que la communication a été préparée pour leur seul usage et, le cas échéant, pour l'usage de la direction du groupe ou de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne doivent pas s'y fier ;
- (b) Que l'auditeur n'assume aucune responsabilité vis-à-vis des tiers ; et
- (c) Toutes restrictions sur la délivrance ou la diffusion des informations à des tiers.

A44. Dans certains pays, l'auditeur peut être tenu par la loi ou la réglementation, par exemple, de :

- Notifier à une autorité de régulation ou à une autorité de contrôle certains des points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de divulguer les anomalies aux autorités lorsque la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives ;
- Soumettre des copies de certains rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux autorités de régulation concernées ou aux organismes de financement, ou à d'autres organismes tels qu'une autorité centralisée dans le cas de certaines entités du secteur public ; ou
- Rendre disponibles au public les rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A45. A moins que la loi ou la réglementation n'impose de fournir à un tiers une copie des communications écrites de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ce dernier peut avoir besoin d'obtenir le consentement préalable de ces personnes avant d'y procéder.

Forme des communications (Voir par. 19)

A46. Une communication efficace peut comprendre des présentations structurées et des rapports écrits, de même que des communications moins structurées, y compris des entretiens. L'auditeur peut communiquer sur des points autres que ceux décrits aux paragraphes 19 et 20 soit verbalement, soit par écrit. Les communications écrites peuvent inclure une lettre de mission qui est transmise aux personnes constituant le

gouvernement d'entreprise.

A47. En plus de l'importance d'un point particulier, la forme de la communication (par exemple, le fait qu'elle soit verbale ou écrite, la mesure dans laquelle elle est détaillée ou résumée ou le fait que la communication soit effectuée de manière structurée ou non) peut être affectée par des facteurs tels que :

- La question de savoir si le point sera traité ou non dans le rapport de l'auditeur; par exemple, lorsque les points clés de l'audit sont communiqués dans son rapport d'audit, l'auditeur peut juger nécessaire de communiquer par écrit les points déterminés comme étant des points clés de l'audit;
- La question de savoir si le point a été traité de manière satisfaisante ;
- La question de savoir si la direction a précédemment communiqué sur ce point ;
- La taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité ;
- Dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, la question de savoir si l'auditeur procède également à l'audit des états financiers à usage général de l'entité ;
- Les obligations légales. Dans certains pays, une communication écrite aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise est exigée sous une forme prescrite par la loi nationale ;
- Les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords pris en vue de tenir des réunions périodiques ou des communications régulières avec l'auditeur ;
- Le nombre de contacts et d'échanges permanents que l'auditeur a avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La question de savoir s'il y a eu des changements importants dans les membres de l'organe de gouvernance.

A48. Lorsqu'un point important a été discuté avec l'un des membres du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple avec le président du comité d'audit, il peut être approprié pour l'auditeur de résumer le point discuté dans des communications ultérieures afin que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise aient une information complète et équilibrée.

Calendrier des communications (Voir par. 21)

A49. Le fait de communiquer en temps opportun tout au long de l'audit favorise un

échange réciproque efficace entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Toutefois, le calendrier approprié pour les communications variera selon les circonstances de la mission. Les circonstances visées comprennent l'importance et la nature du point, ainsi que les mesures attendues à prendre par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple :

- Les communications concernant des points de planification peuvent souvent avoir lieu très tôt dans le déroulement de la mission et, pour une mission initiale, peuvent avoir lieu au moment de se mettre d'accord sur les termes de la mission ;
- Il peut être approprié de communiquer une difficulté importante rencontrée lors de l'audit dès que possible si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre cette difficulté, ou s'il est probable que celle-ci conduise à une opinion modifiée. De la même façon l'auditeur peut communiquer de façon orale aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a identifiées, avant de les communiquer par écrit comme requis par la norme ISA 265²⁶ ;
- Lorsque la norme ISA 701 s'applique, l'auditeur peut communiquer son point de vue préliminaire en ce qui concerne les points clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue et du calendrier de réalisation prévus (voir le paragraphe A13), et accroître la fréquence des communications pour discuter plus à fond de ces points lorsqu'il communique les constatations importantes faites lors de l'audit ;
- Les communications concernant l'indépendance peuvent être appropriées toutes les fois qu'un jugement important a été porté sur l'atteinte à l'indépendance et les mesures de sauvegarde y relatives, par exemple au moment de l'acceptation d'une prestation de services autres que l'audit, et au moment d'une réunion de conclusion.
- Les communications concernant les problèmes relevés lors de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité, peuvent aussi avoir lieu lors de la réunion de conclusion ;
- Lors de l'audit à la fois d'états financiers à usage général et d'états financiers à usage particulier, il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications.

A50. Les autres facteurs qui peuvent influencer sur le calendrier de la communication

²⁶ Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

incluent :

- La taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité soumise à audit ;
- Toute obligation légale d'avoir à communiquer certains points dans un laps de temps défini ;
- Les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords conclus pour tenir des réunions ou avoir des communications périodiques avec l'auditeur ;
- Le moment où l'auditeur relève certains problèmes ; par exemple, l'auditeur peut ne pas relever un problème particulier (tel que le non-respect d'une disposition législative) en temps voulu pour permettre que des mesures préventives soient prises, mais la communication du problème peut permettre que des mesures correctives soient prises.

Caractère adéquat du processus de communication (Voir par. 22)

A51. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur de définir des procédures spécifiques pour étayer l'évaluation de l'échange réciproque avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; cette évaluation peut en fait être basée sur des observations résultant des procédures d'audit mises en œuvre pour d'autres objectifs. De telles observations peuvent inclure les aspects suivants :

- Le caractère approprié et opportun des mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux points soulevés par l'auditeur. Lorsque des points soulevés lors de communications précédentes n'ont pas été traités de manière efficace, il peut être approprié pour l'auditeur d'investiguer les raisons pour lesquelles des mesures appropriées n'ont pas été prises, et d'aborder à nouveau le point. Ceci évite le risque de donner l'impression que l'auditeur est satisfait de la manière dont le point a été adéquatement traité ou qu'il n'est plus important ;
- La transparence apparente des communications faites à l'auditeur par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La volonté et la capacité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de se réunir avec l'auditeur hors de la présence de la direction ;
 - La capacité apparente des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'appréhender pleinement les points soulevés par l'auditeur ; par exemple, la façon dont ces personnes approfondissent les problèmes et posent des questions quant aux recommandations qui leur sont faites ;
 - la difficulté d'aboutir avec les personnes constituant le gouvernement

d'entreprise à un accord mutuel sur la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications ;

- Lorsque toutes les, ou certaines des, personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, leur prise de conscience apparente de la façon dont les points discutés avec l'auditeur affectent leurs responsabilités de gouvernance au sens large, de même que leurs responsabilités de dirigeants ;
- La conformité ou non de l'échange réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux dispositions des textes législatifs et réglementaires.

A52. Ainsi qu'il est précisé dans le paragraphe 4, un échange réciproque efficace apporte une aide aussi bien à l'auditeur qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. De plus, la Norme ISA 315 (Révisée) reconnaît que la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris leur interaction avec l'audit interne, lorsqu'il existe, et avec les auditeurs externes, est un élément de l'environnement de contrôle de l'entité²⁷. Un échange réciproque inadéquat peut être révélateur d'un environnement de contrôle non satisfaisant et influencer sur l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Il existe aussi un risque que l'auditeur n'ait pas pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour se forger une opinion sur les états financiers.

A53. Lorsque l'échange réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquat et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut prendre des mesures telles que :

- Modifier l'opinion dans son rapport d'audit sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux ;
- Solliciter un avis juridique quant aux conséquences de différentes mesures ;
- Communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de régulation), ou à un niveau plus élevé dans la structure de gouvernance qui se trouve être en dehors de l'entité, tel que les propriétaires de l'entreprise (par exemple, les actionnaires lors d'une assemblée générale), ou le ministre responsable au sein du gouvernement, voire le parlement, dans le cas du secteur public ;
- Se démettre de la mission, lorsque cela est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

²⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A78.

Documentation (Voir par. 23)

A54. La documentation portant sur la communication verbale peut inclure une copie des procès-verbaux établis par l'entité archivés dans la documentation d'audit, lorsque ces procès-verbaux constituent une trace appropriée de la communication.

Annexe 1

(Voir par. 3)

Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA

La présente annexe identifie les paragraphes de la Norme ISQC 1²⁸ et des autres Normes ISA, qui requièrent la communication de points spécifiques aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette liste n'exonère pas de prendre en considération les diligences requises et leurs modalités d'application ainsi que les autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

- Norme 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* – paragraphe 30(a) ;
- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers* – paragraphes 21, 38(c)(i) et 40-42 ;
- Norme ISA 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers* – paragraphes 14, 19 et 22-24 ;
- Norme ISA 265, *Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction* – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit* – paragraphes 12-13 ;
- Norme ISA 505, *Confirmations externes* – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture* – paragraphe 7 ;
- Norme ISA 550, *Parties liées* – paragraphe 27 ;
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture* – paragraphes 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) et 17 ;
- Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation* – paragraphe 25 ;

²⁸ Norme 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*.

- Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)* – paragraphe 49 ;
- Norme ISA 610 (Révisée), *Utilisation des travaux des auditeurs internes* - paragraphe 18 ; Norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes* - paragraphes 20 et 31 ;
- Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers* - paragraphe 46 ;
- Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant* - paragraphe 17 ;
- Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant* – paragraphes 12, 14, 23 et 30 ;
- Norme ISA 706 (Révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant* – paragraphe 12 ;
- Norme ISA 710, *Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs* – paragraphe 18 ;
- Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations* – paragraphes 17-19.

Annexe 2

(Voir par. 16(a), A19-A20)

Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par le paragraphe 16(a), et traitée aux paragraphes A19-A20, peut inclure des aspects tels que :

Les méthodes comptables

- Le caractère approprié des méthodes comptables au regard des circonstances particulières de l'entité, gardant à l'esprit le besoin de mettre en balance le coût nécessaire pour fournir l'information avec le bénéfice probable que peuvent en retirer les utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsqu'il existe des méthodes comptables alternatives acceptables, la communication peut inclure l'identification des postes des états financiers qui sont affectés par le choix de méthodes comptables importantes différentes, de même qu'une information sur les méthodes comptables suivies par des entités similaires ;
- La sélection initiale des méthodes comptables importantes et les changements intervenus, y compris l'application de nouvelles normes comptables. La communication peut inclure : l'impact du calendrier et de la méthode d'adoption d'un changement de méthodes comptables sur le résultat de l'entité de l'année courante et des années futures ; et la date d'adoption d'un changement de méthodes comptables au regard de nouvelles normes comptables attendues ;
- L'incidence des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux (ou spécifiques à un secteur d'activité, notamment lorsqu'il n'existe pas de recommandations faisant autorité ou de consensus portant sur l'application de ces méthodes) ;
- Les effets résultant de la date à laquelle des transactions sont réalisées au regard de la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées.

Estimations comptables

- Pour les postes pour lesquels les estimations sont importantes, les questions abordées dans la Norme ISA 540²⁹, y compris, par exemple :
 - La manière dont la direction identifie les opérations, événements et conditions susceptibles de donner lieu à la comptabilisation ou la

²⁹ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant.*

présentation d'estimations comptables dans les états financiers :

- Les changements de circonstances susceptibles de donner lieu à de nouvelles estimations comptables ou à la révision d'estimations comptables existantes ;
- Le fait que la décision de la direction de comptabiliser ou de ne pas comptabiliser les estimations comptables dans ses états financiers est conforme ou non au référentiel comptable applicable ;
- S'il y a eu ou s'il aurait dû y avoir un changement dans les méthodes d'estimation comptable par rapport à la période précédente et, dans l'affirmative, pourquoi, de même que le dénouement des estimations comptables contenues dans les états financiers des périodes précédentes ;
- Le mode de fonctionnement adopté par la direction pour procéder aux estimations comptables (p. ex., lorsque la direction a utilisé un modèle), y compris la conformité de la base d'évaluation retenue au référentiel comptable applicable ;
- Le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction pour la préparation des estimations comptables ;
- Si la direction a l'intention de mener des actions particulières et si elle a la capacité de le faire, lorsque cela est pertinent pour apprécier le caractère raisonnable des hypothèses importantes retenues par la direction ou la conformité au référentiel comptable applicable ;
- Les risques d'anomalies significatives ;
- Des indices de biais possibles introduits par la direction ;
- La mesure dans laquelle la direction a tenu compte d'autres hypothèses ou dénouements possibles, et les raisons pour lesquelles elle ne les a pas retenus, ou comment elle a résolu autrement le problème de l'incertitude de mesure en procédant à son estimation comptable ;
- Le caractère adéquat de l'information fournie dans les états financiers sur les incertitudes pesant sur les estimations.

Informations fournies dans les états financiers

- Les points concernés et les jugements exercés y relatifs en rapport avec la formulation des informations sensibles fournies dans les états financiers (par exemple, les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité d'exploitation, aux événements postérieurs à la date de clôture et aux problèmes liés à des événements éventuels) ;

- Le caractère impartial, cohérent et clair des informations fournies dans les états financiers.

Points liés

- L'effet potentiel sur les états financiers de risques, d'expositions, d'incertitudes et de risques importants, tels que des procès en cours, pour lesquels des informations ont été fournies dans les états financiers ;
- L'étendue des conséquences sur les états financiers d'opérations importantes, qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles. Cette communication peut notamment souligner :
 - Les montants non récurrents comptabilisés au cours de la période ;
 - La mesure dans laquelle ces opérations sont présentées séparément dans les états financiers ;
 - Le fait que ces opérations semblent avoir été conçues de manière à entraîner un traitement comptable ou fiscal particulier ou à remplir un objectif légal ou réglementaire particulier ;
 - Le fait que la forme des opérations semble exagérément complexe ou que la façon de les structurer a fait l'objet de consultations importantes ;
 - Le fait que la direction insiste davantage sur la nécessité d'un traitement comptable particulier que sur la substance économique de l'opération ;
- Les facteurs affectant les valeurs actives et passives reflétées au bilan, y compris les bases d'évaluation pour déterminer les durées de vie affectées aux actifs tangibles et intangibles. La communication peut expliquer la façon dont les facteurs affectant les valeurs reflétées au bilan ont été choisis et la façon dont des choix différents auraient affecté les états financiers ;
- Les corrections sélectives d'anomalies significatives, par exemple la correction d'anomalies ayant pour effet d'augmenter les résultats présentés, en omettant les corrections ayant pour effet de diminuer ce résultat.