

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers

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 300

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

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

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
L'objet et le calendrier de la planification	2
Date d'entrée en vigueur	3
Objectif	4
Diligences requises	
Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission	5
Travaux préliminaires à la planification de la mission	6
Planification de l'audit	7–11
Documentation	12
Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale.....	13
Modalités d'application et autres informations explicatives	
L'objet et le calendrier de la planification	A1-A3
Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission	A4
Travaux préliminaires à la planification de la mission	A5–A7
Planification de l'audit	A8–A17
Documentation	A18–A21
Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale....	A22
Annexe : Facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit	

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA 300, Planification d'un audit d'états financiers*, 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 des obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers. La présente norme ISA vise les audits récurrents. Les questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale sont traitées séparément.

L'objet et le calendrier de la planification

2. Planifier un audit implique d'établir une stratégie générale d'audit pour la mission et de développer un programme de travail. Une planification adéquate est utile à l'audit des états financiers à différents égards, notamment en : (Voir par. A1-A3)
 - Aidant l'auditeur à porter une attention appropriée aux domaines importants de l'audit ;
 - Aidant l'auditeur à identifier et à résoudre les problèmes potentiels en temps voulu ;
 - Aidant l'auditeur à organiser et diriger correctement la mission d'audit afin qu'elle soit réalisée de manière efficace et efficiente ;
 - Assistant l'auditeur dans la sélection des membres de l'équipe affectée à la mission ayant des niveaux appropriés d'aptitude et de compétences pour répondre aux risques prévus et dans la correcte affectation des travaux entre eux ;
 - Facilitant la direction et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et la revue de leurs travaux ;
 - Assistant l'auditeur, le cas échéant, dans la coordination des travaux effectués par les auditeurs des composants et par les experts.

Date d'entrée en vigueur

3. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectif

4. L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace.

Diligences requises

Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission

5. L'associé responsable de la mission et les autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission doivent être impliqués dans la planification de l'audit, et notamment planifier les discussions entre les membres de l'équipe et y prendre part. (Voir par. A4)

Travaux préliminaires à la planification de la mission

6. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures suivantes au début de la mission d'audit en cours :
 - (a) Effectuer les procédures exigées par la Norme ISA 220 relatives au maintien de la relation client et de la mission d'audit concernée¹ ;
 - (b) Evaluer le respect des règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, conformément à la Norme ISA 220² ; et
 - (c) Prendre connaissance des termes de la mission, tel qu'il est exigé par la Norme ISA 210³. (Voir par. A5-A7)

Planification de l'audit

7. L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail.
8. En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :
 - (a) Identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
 - (b) S'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;
 - (c) Prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ;
 - (d) Prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur

¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 12-13.

² Norme ISA 220, paragraphes 9-11.

³ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphes 9-13.

d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ; et

- (e) S'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Voir par. A8-A11)
9. L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description :
- (a) De la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminées en application de la Norme ISA 315 (Révisée)⁴ ;
 - (b) De la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330⁵ ;
 - (c) Des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA. (Voir par. A12 - A14)
10. L'auditeur doit mettre à jour et modifier la stratégie générale d'audit et le programme de travail autant que nécessaire au cours de l'audit. (Voir par. A15)
11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Voir par. A16-A17)

Documentation

12. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁶ :
- (a) La stratégie générale d'audit ;
 - (b) Le programme de travail ; et
 - (c) Tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements. (Voir par. A18-A21)

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale

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 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

⁶ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11 et A6.

13. L'auditeur doit entreprendre les travaux suivants, avant le commencement d'une mission d'audit initiale :
- (a) Effectuer les procédures prévues par la Norme ISA 220 relatives à l'acceptation du client et de la mission d'audit concernée⁷ ; et
 - (b) Communiquer avec l'auditeur précédent, lorsqu'il y a eu un changement d'auditeur, conformément aux règles d'éthique concernées. (Voir par. A22)

Modalités d'application et autres informations explicatives

L'objet et le calendrier de la planification (Voir par. 2)

- A1. La nature et l'étendue de la planification varieront selon la taille et la complexité de l'entité, l'expérience passée avec l'entité des membres-clés affectés à la mission et les changements dus aux circonstances qui surviennent au cours de l'audit.
- A2. La planification n'est pas une phase isolée d'un audit, mais au contraire un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou en relation avec) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit tout au long de la mission jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Toutefois, la planification implique la prise en compte du calendrier de certains travaux et procédures d'audit qui nécessitent d'être effectués avant la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Par exemple, la planification comprend la nécessité de considérer avant l'identification et l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives, des aspects tels que :
- Les procédures analytiques à mettre en œuvre en tant que procédures d'évaluation des risques ;
 - La prise de connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumise l'entité et la façon dont cette dernière s'y conforme ;
 - La détermination du caractère significatif ;
 - La participation d'experts ;
 - La réalisation d'autres procédures d'évaluation des risques.
- A3. L'auditeur peut décider de s'entretenir de certaines questions touchant à la planification avec la direction de l'entité afin de faciliter la conduite et la direction de la mission d'audit (par exemple, pour coordonner certaines procédures d'audit

⁷ Norme ISA 220, paragraphes 12-13.

planifiées avec le travail effectué par le personnel de l'entité). Bien que ces entretiens soient fréquents, la stratégie générale d'audit et le programme de travail restent la responsabilité de l'auditeur. Lors de la discussion des questions touchant à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, l'auditeur apporte une attention particulière afin de ne pas compromettre l'efficacité de l'audit. Par exemple, la discussion avec la direction portant sur la nature et le calendrier des procédures d'audit de détail peut compromettre l'efficacité de l'audit du fait que ces dernières deviennent trop prévisibles.

Implication des membres-clés de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 5)

A4. L'implication dans la planification de l'audit de l'associé responsable de la mission et des autres membres-clés de l'équipe affectée à la mission améliore l'efficacité et l'efficacité du processus de planification en tirant profit de leur expérience et de leur connaissance⁸.

Travaux préliminaires à la planification de la mission (Voir par. 6)

A5. La réalisation, au début de la mission d'audit en cours, des travaux préliminaires à la planification identifiés au paragraphe 6 aide l'auditeur à identifier et à évaluer les événements ou les circonstances qui peuvent affecter négativement sa capacité à planifier et à réaliser la mission d'audit.

A6. La réalisation de ces travaux préliminaires permet à l'auditeur de planifier une mission d'audit en s'assurant, par exemple :

- Qu'il conserve l'indépendance et la capacité nécessaires pour mener la mission ;
- Qu'il n'existe aucun problème relatif à l'intégrité de la direction qui puisse affecter sa volonté de poursuivre la mission ;
- Qu'il n'existe aucun malentendu avec la direction sur les termes de la mission.

A7. La prise en considération par l'auditeur du maintien de la relation client et des règles d'éthique, y compris les règles d'indépendance, reste permanente tout au long du déroulement de la mission d'audit en fonction des conditions et des changements dans les circonstances qui surviennent. La mise en œuvre des procédures initiales visant à évaluer le maintien de la relation client et le respect des règles d'éthique (y

⁸ La Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10, fixe les diligences requises et fournit des modalités d'application concernant les entretiens des membres de l'équipe affectée à la mission portant sur l'exposition de l'entité aux risques d'anomalies significatives dans ses états financiers. La Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 15, présente les modalités d'application sur l'importance à donner durant ces entretiens aux risques que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

compris les règles d'indépendance) au commencement de la mission d'audit en cours, implique qu'elles soient terminées avant la réalisation d'autres travaux importants relatifs à la mission en cours. Dans le cas d'audits récurrents, ces procédures initiales interviennent peu après l'achèvement de l'audit précédent (ou de façon concomitante).

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Voir par. 7-8)

A8. Le processus permettant l'établissement de la stratégie générale d'audit aide l'auditeur, sous réserve de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, à déterminer notamment :

- Les ressources à déployer pour des domaines d'audit spécifiques, telles que l'utilisation des membres de l'équipe affectée à la mission ayant une expérience appropriée pour des domaines à risque élevé, ou l'implication d'experts pour des sujets complexes ;
- L'importance des ressources à allouer aux domaines d'audit spécifiques, comme le nombre de personnes de l'équipe à affecter à l'observation de l'inventaire physique dans les sites importants, l'étendue de la revue du travail des autres auditeurs dans le cas d'audits de groupes, ou le nombre d'heures d'audit à affecter aux domaines à risque élevé ;
- La répartition de ces ressources dans le temps, par exemple lors de la phase intérimaire de l'audit ou aux dates importantes de césure entre les périodes ; et
- La façon dont ces ressources sont administrées, dirigées et supervisées, telles que les dates auxquelles des réunions préparatoires ou de conclusions avec l'équipe affectée à la mission se tiendront, la manière dont la revue par l'associé responsable et le directeur de la mission aura lieu (par exemple chez le client ou ailleurs), et si des revues de contrôle qualité de la mission seront effectuées.

A9. L'annexe donne une liste d'exemples de facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

A10. Après que la stratégie générale d'audit a été établie, un programme de travail peut être préparé pour répondre aux différentes questions identifiées dans celle-ci, prenant en compte le besoin d'atteindre les objectifs de l'audit au moyen de l'utilisation efficace des ressources dont dispose l'auditeur. L'établissement de la stratégie générale d'audit et du programme de travail ne résulte pas nécessairement de processus distincts ou séquentiels, mais ils sont étroitement liés dans la mesure où les changements dans l'un peuvent entraîner des changements consécutifs dans l'autre.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A11. Dans les audits de petites entités, l'intégralité des travaux peut être menée par une équipe restreinte. Beaucoup de ces audits sont menés par un associé responsable de la mission (qui peut être un professionnel exerçant à titre individuel) travaillant avec une seule personne (ou seul). Avec une équipe restreinte, la coordination et la communication entre les membres sont plus faciles. Pour ces entités, l'établissement de la stratégie générale d'audit n'est pas un exercice complexe ou prenant beaucoup de temps ; celui-ci variera avec la taille de l'entité, la complexité de l'audit et la taille de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, un mémorandum succinct préparé à la fin de l'audit précédent sur la base d'une revue des dossiers de travail et identifiant les points importants mis en évidence lors de l'achèvement de l'audit, mis à jour pendant la période en cours sur la base des entretiens avec le propriétaire-dirigeant, peut servir de documentation de la stratégie d'audit pour la mission d'audit en cours, si elle couvre les points notés au paragraphe 8.

Le programme de travail (Voir par. 9)

A12. Le programme de travail est plus détaillé que la stratégie générale d'audit en ce qu'il définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe affectée à la mission. La planification de ces procédures d'audit a lieu tout au long de la mission au fur et à mesure que le programme de travail est mis en œuvre. Par exemple, la planification des procédures d'évaluation des risques intervient généralement très tôt dans le processus d'audit. Cependant, la planification de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit spécifiques complémentaires dépend du résultat des procédures d'évaluation des risques. De plus, l'auditeur peut commencer à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour certains flux d'opérations, soldes de comptes et informations fournies dans les états financiers, avant même de planifier toutes les autres procédures d'audit complémentaires.

A13. Il est important de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il est prévu de mettre en œuvre, ainsi que les procédures d'audit complémentaires, qui ont trait aux informations fournies dans les états financiers, étant donné que ces informations peuvent être très diversifiées et détaillées. En outre, certaines informations fournies dans les états financiers peuvent ne pas provenir du grand livre général et des journaux auxiliaires, ce qui peut avoir une incidence sur l'évaluation des risques et sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre pour y répondre.

A14. La prise en considération, tôt dans le processus d'audit, des informations fournies dans les états financiers permet à l'auditeur d'accorder une attention particulière à leur traitement, et de planifier adéquatement le temps qu'il y consacra, comme il le

fait pour les flux d'opérations, les événements et les soldes de comptes. Elle peut également aider l'auditeur à déterminer l'incidence sur l'audit :

- D'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées découlant de changements survenus dans l'environnement, la situation financière ou les activités de l'entité (par exemple, un changement dans l'identification requise des secteurs et de l'information sectorielle à présenter à la suite d'un important regroupement d'entreprises) ;
- D'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées découlant de changements apportés au référentiel comptable applicable ;
- De la nécessité de faire appel à un expert afin d'aider l'auditeur à mettre en œuvre les procédures d'audit liées à des obligations d'information particulières (par exemple, celles qui concernent les obligations au titre des prestations de retraite ou d'autres avantages de retraite) ;
- Des questions relatives aux obligations d'information que l'auditeur peut juger utile d'aborder avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise⁹.

Modifications au cours du déroulement de l'audit des décisions prises lors de sa planification (Voir par. 10)

A15. Du fait d'événements imprévus, de changements dans les conditions, ou d'éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre des procédures d'audit, l'auditeur peut considérer nécessaire de modifier 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, sur la base d'une appréciation révisée des risques évalués. Ceci peut être le cas lorsque des informations sont portées à la connaissance de l'auditeur et diffèrent de manière importante de celles qu'il avait obtenues lors de la planification des procédures d'audit. Par exemple, des éléments probants recueillis lors de la réalisation de contrôles de substance peuvent contredire les éléments probants recueillis au moyen des tests de procédures.

Direction, supervision et revue (Voir par. 11)

A16. La nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux, varient en fonction de multiples facteurs, comprenant :

- La taille et la complexité de l'entité ;

⁹ Norme ISA 260 (Révisée), Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, paragraphe A13.

- Le domaine sur lequel porte l'audit ;
- Les risques évalués d'anomalies significatives (par exemple, une augmentation du risque évalué d'anomalies significatives dans un domaine particulier de l'audit requiert généralement une direction et une supervision d'autant plus poussée de l'équipe affectée à la mission, et une revue plus détaillée de leurs travaux) ;
- Les aptitudes et la compétence de chacun des membres de l'équipe affectée à la mission réalisant le travail d'audit.

La Norme ISA 220 donne de plus amples précisions sur la direction, la supervision et la revue des travaux d'audit¹⁰.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A17. Lorsque l'audit est mené entièrement par l'associé responsable de la mission, les questions de direction et de supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de revue de leurs travaux, ne se posent pas. Dans de telles situations, l'associé responsable de la mission ayant personnellement participé à tous les aspects du travail, sera à même de connaître toutes les questions d'importance significative. Se forger une appréciation objective sur le bien-fondé de jugements portés lors de l'audit peut présenter des problèmes pratiques lorsque la même personne réalise l'audit dans son ensemble. Lorsque des problèmes particulièrement complexes ou inhabituels se posent, et que l'audit est réalisé par un professionnel exerçant à titre individuel, il peut être souhaitable de consulter d'autres auditeurs expérimentés qualifiés ou l'organisme professionnel dont l'auditeur est membre.

Documentation (Voir par. 12)

A18. La documentation de la stratégie générale d'audit garde la trace des décisions importantes considérées nécessaires pour correctement planifier l'audit et pour communiquer à l'équipe affectée à la mission les sujets importants. Par exemple, l'auditeur peut résumer la stratégie générale d'audit dans un mémorandum qui contient à la fois les décisions importantes concernant l'étendue des travaux, le calendrier et la conduite de l'audit.

A19. La documentation du programme de travail garde la trace de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques, ainsi que des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués au niveau des assertions. Elle sert également à garder la trace d'une planification correcte des procédures d'audit qui peuvent ainsi être revues et approuvées avant leur mise en œuvre.

¹⁰ Norme ISA 220, paragraphes 15-17.

L'auditeur peut utiliser des programmes de travail standards ou des questionnaires de contrôle, adaptés selon les besoins pour tenir compte des circonstances particulières de la mission.

A20. L'information consignée concernant les modifications importantes apportées à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, et les modifications corrélatives de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit, explicite les raisons des changements effectués et la stratégie générale d'audit et le programme de travail finalement retenus. Elle reflète également les réponses appropriées apportées aux changements importants intervenus au cours de l'audit.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A21. Ainsi que le précise le paragraphe A11, un bref mémorandum répondant à l'objectif peut servir à documenter la stratégie d'audit dans une petite entité. Concernant le programme de travail, des programmes standards ou des questionnaires de contrôle (Voir par. A19), préparés sur la base de l'hypothèse qu'il existe peu de mesures de contrôle, comme ceci est probablement le cas dans une petite entité, peuvent être utilisés sous réserve qu'ils soient adaptés aux circonstances de la mission, y compris aux résultats de l'évaluation des risques par l'auditeur.

Questions additionnelles à prendre en considération dans une mission d'audit initiale

(Voir par. 13)

A22. Le but et l'objectif de la planification de l'audit sont identiques, qu'il s'agisse d'un audit initial ou d'un audit récurrent. Cependant, lors d'un audit initial, l'auditeur peut avoir besoin d'étendre ses travaux de planification car il ne possède généralement pas la connaissance passée de l'entité qu'il a dans une mission d'audit récurrente. Pour une mission d'audit initiale, les questions supplémentaires que l'auditeur peut avoir à examiner lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit et du programme de travail, incluent les aspects suivants :

- Les accords à intervenir avec l'auditeur précédent, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, pour, par exemple, revoir les dossiers de travail de celui-ci ;
- Les problèmes importants (y compris ceux portant sur l'application des principes comptables ou des normes d'audit et de rapport) discutés avec la direction lors de sa sélection initiale comme auditeur, la communication de ces sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la façon dont ils affectent la stratégie générale d'audit et le programme de travail ;

PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- Les procédures d'audit prévues pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les soldes d'ouverture¹¹ ;
- D'autres procédures requises par le système de contrôle qualité du cabinet applicables aux missions d'audit initiales (par exemple, le système de contrôle qualité du cabinet peut demander à ce qu'un autre associé ou une personne d'expérience revoie la stratégie générale d'audit avant d'entreprendre des procédures d'audit importantes, ou les rapports avant leur émission).

¹¹ Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture*.

Facteurs à prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit

Cette annexe donne des exemples de points que l'auditeur peut prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit. De nombreux points ci-dessous influenceront également l'établissement du programme de travail détaillé. Les exemples fournis couvrent un large éventail de points applicables à nombre de missions. Bien que certains points abordés ci-après puissent être exigés par d'autres Normes ISA, tous ne sont pas applicables à chaque mission d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- Le référentiel comptable à partir duquel l'information financière sur laquelle portera l'audit a été établie, y compris le besoin éventuel de rapprochement avec un autre référentiel comptable ;
- Les obligations d'information propre au secteur d'activité telles que les rapports prescrits par les instances régulatrices du secteur concerné ;
- La couverture d'audit prévue, y compris le nombre et les sites des composants à inclure lors de l'audit ;
- La nature des liens de contrôle entre une société mère et ses composants qui détermine les méthodes de consolidation ;
- La mesure dans laquelle les composants sont audités par d'autres auditeurs ;
- La nature des secteurs d'activités qui feront l'objet de l'audit, y compris les besoins de connaissances spécialisées ;
- La monnaie devant être utilisée pour la publication de l'information financière, y compris le besoin de conversion de l'information financière auditée ;
- Le besoin d'un audit légal des états financiers individuels en complément de celui des états financiers consolidés ;
- Si l'entité a une fonction d'audit interne, et, le cas échéant, s'il est possible d'utiliser les travaux de cette fonction, dans quels domaines, et dans quelle mesure, ou s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, pour les besoins de l'audit ;
- L'utilisation par l'entité de sociétés de services et la façon dont l'auditeur peut recueillir des éléments probants concernant la conception ou le fonctionnement des contrôles effectués par celles-ci ;

- L'utilisation prévue des éléments probants recueillis lors des audits précédents, par exemple des éléments probants relatifs aux procédures d'évaluation des risques et aux tests de procédures ;
- L'impact de la technologie de l'information sur les procédures d'audit, y compris la disponibilité des données et l'utilisation prévue de techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- Le lien entre la couverture d'audit prévue et le calendrier des travaux d'audit avec les examens limités éventuels d'informations financières intermédiaires et l'impact sur l'audit de l'information recueillie durant ces examens ;
- La disponibilité du personnel du client et de l'information.

Objectifs en termes de rapport, calendrier de réalisation de l'audit et nature des communications

- Le calendrier prévu par l'entité pour la publication de l'information financière, soit à des dates intercalaires, soit à la date de clôture ;
- L'organisation de réunions avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pour s'entretenir de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit ;
- Les entretiens avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portant sur le type de rapports attendus et leur date d'émission, ainsi que sur les autres communications, orales ou écrites, y compris le rapport d'audit, les lettres à la direction et les communications aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Les entretiens avec la direction concernant les communications attendues tout au long de la mission relatives à l'état d'avancement des travaux d'audit ;
- Les communications avec les auditeurs des composants concernant le type de rapports à émettre et leur date d'émission, ainsi que celles ayant rapport à l'audit des composants ;
- La nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe affectée à la mission, y compris la nature et le calendrier des réunions et des dates prévues pour la revue de leurs travaux ;
- Les communications éventuelles prévues avec les tiers, y compris les obligations statutaires ou contractuelles de communication résultant de l'audit.

Facteurs importants, travaux préliminaires à la planification et connaissance acquise sur d'autres missions

- La détermination du caractère significatif, conformément à la norme ISA 320¹², et, le cas échéant :
 - La détermination des seuils de signification pour les composants et la communication de ces seuils aux auditeurs des composants en conformité avec la norme ISA 600¹³ ;
 - L'identification lors de la phase préliminaire des composants importants et des flux d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir dès lors qu'ils sont significatifs ;
- L'identification lors de la phase préliminaire des domaines où il peut exister le plus fort risque d'anomalies significatives ;
- L'impact du risque évalué d'anomalies significatives au niveau des états financiers pris dans leur ensemble sur la direction, la supervision et la revue des travaux ;
- La façon dont l'auditeur met en exergue auprès des membres de l'équipe affectée à la mission le besoin de conserver un esprit curieux et d'exercer leur esprit critique en collectant et en évaluant les éléments probants recueillis ;
- Les résultats des audits précédents durant lesquels l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne a été évaluée, y compris la nature des faiblesses identifiées et des actions prises pour y remédier ;
- Les entretiens avec le personnel du cabinet fournissant d'autres prestations à l'entité portant sur des questions qui peuvent affecter l'audit ;
- L'engagement de la direction de concevoir, de mettre en œuvre et de maintenir un bon contrôle interne, y compris les éléments qui montrent que celui-ci fait l'objet d'une documentation appropriée ;
- Les changements dans le référentiel comptable applicable, tels que des modifications apportées aux normes comptables, qui peuvent donner lieu à d'importantes obligations d'information nouvelles ou modifiées ;
- Le volume des opérations, qui est un facteur déterminant pour l'auditeur pour décider s'il est plus efficient de s'appuyer sur le contrôle interne ;
- L'importance donnée au contrôle interne dans toutes les fonctions de l'entité concourant au succès de son activité ;
- Le(s) processus suivi(s) par la direction pour identifier et préparer les informations exigées par le référentiel comptable applicable, y compris celles ne provenant pas du grand livre général et des journaux auxiliaires ;

¹² Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit.*

¹³ Norme ISA 600, *Aspects particuliers. Audits d'états financiers du groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphes 21-23 et 40(c).

- Les développements importants des activités de l'entité, y compris les changements intervenus dans la technologie de l'information et les processus opérationnels, dans l'équipe de direction, ainsi que les acquisitions, les fusions ou les désinvestissements ;
- Les développements importants du secteur d'activité, tels que les changements dans les réglementations régissant le secteur, ou les nouvelles règles de présentation de l'information financière ;
- Tout autre développement important, tels que les changements de législation affectant l'entité.

Nature, calendrier et volume des ressources disponibles

- La sélection de l'équipe affectée à la mission (y compris, lorsque ceci est nécessaire, de la personne chargée du contrôle qualité de la mission) et l'affectation des travaux d'audit aux membres de l'équipe, y compris l'affectation des membres de l'équipe ayant une expérience appropriée aux domaines où il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives ;
- La répartition du budget d'audit en temps, en prévoyant une allocation appropriée des heures aux domaines où il peut exister des risques plus élevés d'anomalies significatives.