

## NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

---

### **ISA 610 (Révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes**

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 610 (Révisée en 2013)

## UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées  
à compter du 15 décembre 2014)\*

(\* Vu l'importance des modifications de la présente norme ISA suite à sa révision, celles-ci ne sont pas indiquées en gris dans le texte ci-dessous.

### SOMMAIRE

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de la présente Norme ISA .....	1 – 5
Relations entre la norme ISA 315 (Révisée) et la norme ISA 610 (Révisée en 2013) ..	6 – 10
Responsabilité de l'auditeur externe relative à l'audit .....	11
Date d'entrée en vigueur .....	12
<b>Objectifs</b> .....	13
<b>Définitions</b> .....	14
<b>Diligences requises</b>	
Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure .....	15 – 20
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne .....	21 – 25
Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure .....	26 – 32
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes .....	33 – 35
Documentation .....	36 – 37
<b>Modalités d'application et autres informations explicatives</b>	
Définition de la fonction d'audit interne .....	A1 – A4
Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure .....	A5 – A23
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne .....	A24 – A30
Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure .....	A31 – A39
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes .....	A40 – A41

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, 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 externe lorsqu'il utilise les travaux des auditeurs internes. Ceci inclut les cas suivants : (a) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne en vue de recueillir des éléments probants ; et (b) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sous sa direction, sa supervision et sa revue.
2. La présente Norme ISA ne s'applique pas en l'absence de fonction d'audit interne dans l'entité. (Voir par. A2)
3. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, les exigences de la présente Norme ISA concernant l'utilisation des travaux de cette fonction ne s'appliquent pas dans l'un ou l'autre des cas suivants :
  - (a) Les responsabilités et les activités de la fonction ne sont pas pertinentes pour l'audit;
  - (b) L'auditeur externe, compte tenu de sa connaissance initiale de la fonction acquise dans le cadre de la mise en œuvre des procédures prévues par la Norme ISA 315 (Révisée)<sup>1</sup>, n'a pas l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour recueillir des éléments probants.

Rien dans la présente Norme ISA n'oblige l'auditeur externe à s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue; il s'agit là d'une décision qui lui appartient lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

4. De plus, les diligences requises par la présente Norme ISA concernant l'assistance directe ne s'appliquent pas si l'auditeur externe n'a pas l'intention de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe.
5. Il se peut que, dans certains pays, la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions empêchant l'auditeur externe d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe. Les normes internationales d'audit n'ayant pas préséance sur les textes législatifs ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers<sup>2</sup>, le respect de telles interdictions ou restrictions n'empêche donc pas l'auditeur externe de se conformer aux Normes ISA. (Voir par. A31)

<sup>1</sup> Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

<sup>2</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe A57.

**Relations entre les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 610 (Révisée en 2013)**

6. De nombreuses entités intègrent des fonctions d'audit interne dans leurs structures de contrôle interne et de gouvernance. Les objectifs et le champ d'une fonction d'audit interne, la nature de ses attributions et sa position dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, varient largement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
7. La Norme ISA 315 (Révisée) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La Norme ISA 315 (Révisée)<sup>3</sup> explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de points importants susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.
8. En fonction de la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, de l'existence de politiques pertinentes et de procédures adéquates qui permettent aux auditeurs internes de faire preuve d'objectivité, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et selon que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse, l'auditeur externe peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de manière constructive et en complément à ses propres travaux. La présente Norme ISA traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur externe lorsqu'il a l'intention, du fait de la connaissance initiale qu'il a acquise de la fonction d'audit interne dans le cadre de la mise en œuvre des procédures prévues par la Norme ISA 315 (Révisée), d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne en tant qu'éléments probants recueillis.<sup>4</sup> L'utilisation de ces travaux entraîne une modification de la nature ou du calendrier des procédures d'audit que l'auditeur externe mettra en œuvre lui-même, ou une réduction de leur étendue.
9. La présente Norme ISA traite également des responsabilités de l'auditeur externe qui envisage de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe sous sa direction, sa supervision et sa revue.
10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et le recueil d'éléments probants concernant

---

<sup>3</sup> Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A120.

<sup>4</sup> Voir les paragraphes 15–25.

l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la Norme ISA 330<sup>5</sup>.

### **Responsabilité de l'auditeur externe relative à l'audit**

11. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne ni par l'assistance directe qui lui est fournie par les auditeurs internes dans le cadre de la mission. Même s'ils peuvent mettre en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par l'auditeur externe, ni la fonction d'audit interne ni les auditeurs internes ne sont indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers conformément à la Norme ISA 200<sup>6</sup>. La présente Norme ISA définit par conséquent les conditions qui sont nécessaires pour que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes. Elle définit également la charge de travail nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les travaux de la fonction d'audit interne ou des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe sont adéquats pour les besoins de l'audit. Les diligences requises visent à fournir un cadre pour l'exercice du jugement par les auditeurs externes concernant l'utilisation des travaux des auditeurs internes afin d'éviter une utilisation excessive ou indue de ces travaux.

### **Date d'entrée en vigueur**

12. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes clôturées à compter du 15 décembre 2014.

### **Objectifs**

13. Les objectifs de l'auditeur externe, lorsqu'il existe au sein de l'entité une fonction d'audit interne et que celui-ci a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette fonction pour modifier la nature ou le calendrier ou réduire l'étendue des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sont les suivants :
- (a) Déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels domaines et dans quelle mesure ;
- et, l'ayant déterminé :
- (b) Si ceux-ci sont utilisés, déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne sont adéquats pour les besoins de l'audit ; et
  - (c) S'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et revoir leurs travaux.

<sup>5</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

<sup>6</sup> Norme ISA 200, paragraphe 14.

## Définitions

14. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par:
- (a) Fonction d'audit interne – Une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle interne de l'entité. (Voir par. A1 – A4)
  - (b) Assistance directe – La mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

## Diligences requises

### Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelle mesure

#### *Évaluation de la fonction d'audit interne*

15. L'auditeur externe doit déterminer s'il est possible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit en évaluant :
- (a) La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ; (Voir par. A5–A9)
  - (b) Le niveau de compétence de la fonction d'audit interne ; et (Voir par. A5–A9)
  - (c) L'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Voir par. A10–A11)
16. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que :
- (a) La position de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ;
  - (b) La fonction ne présente pas la compétence suffisante ; ou
  - (c) La fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Voir par. A12–A14)

#### *Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés*

17. Pour déterminer les domaines de l'audit où les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés et l'étendue de leur utilisation, l'auditeur externe doit prendre en considération la nature et le champ des travaux qui ont été ou qui seront réalisés par la

fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission. (Voir par. A15–A17)

18. L'auditeur externe doit exercer tous les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission et, afin d'éviter une utilisation indue des travaux de la fonction d'audit interne, il doit prévoir d'utiliser dans une moindre mesure les travaux de cette fonction et par conséquent d'effectuer lui-même une part plus importante des travaux, en fonction des circonstances ci-dessous : (Voir par. A15–A17)
- (a) Plus il y a de jugement qui intervient dans :
    - (i) La planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ; et
    - (ii) L'évaluation des éléments probants collectés ; (Voir par. A18–A19)
  - (b) Plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, compte tenu particulièrement des risques identifiés comme étant importants ; (Voir par. A20–A22)
  - (c) Moins la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes ; et
  - (d) Moindre est le niveau de compétence de la fonction d'audit interne.
19. L'auditeur externe doit également évaluer si, dans l'ensemble, l'utilisation des travaux de la fonction interne telle que prévue lui permettrait de conserver une implication suffisante lors de l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée. (Voir par. A15–A22)
20. Lorsqu'il communique aux personnes chargées du gouvernement d'entreprise les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)<sup>7</sup>, l'auditeur externe doit indiquer de quelle façon il a prévu d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. (Voir par. A23)

### Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

21. Lorsque l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives. (Voir par. A24–A26)
22. L'auditeur externe doit lire les rapports de la fonction d'audit interne portant sur les travaux de celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser pour acquérir une connaissance de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'elle a mises en œuvre et des constatations qui en résultent.

---

<sup>7</sup> Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprises*, paragraphe 15.



23. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne qu'il a l'intention d'utiliser pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes sur ces travaux pris dans leur ensemble, notamment pour évaluer si :
- (a) Les travaux de la fonction ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, revus et documentés ;
  - (b) La fonction a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables ; et
  - (c) Les conclusions tirées sont appropriées dans les circonstances et les rapports établis par la fonction sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Voir par. A27–A30)
24. La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe doivent être fonction de son évaluation des éléments suivants :
- (a) L'importance du jugement intervenu ;
  - (b) Le risque d'anomalies significatives ;
  - (c) La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes ;
  - (d) Le niveau de compétence de la fonction<sup>8</sup> ; (Voir par. A27–A29)
- et doivent comprendre la réexécution de certains des travaux. (Voir par. A30)
25. L'auditeur externe doit également évaluer si ses conclusions concernant la fonction d'audit interne en application du paragraphe 15 de la présente Norme ISA, et si la détermination de la nature et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction pour les besoins de l'audit en application des paragraphes 18 et 19 de la présente Norme ISA demeurent appropriées.

**Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure**

*Détermination de la possibilité d'avoir recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe pour les besoins de l'audit*

26. Il se peut que la loi ou la réglementation interdise à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le cas échéant, les paragraphes 27–35 et 37 ne s'appliquent pas. (Voir par. A31)
27. Si aucune loi ou réglementation n'interdit à l'auditeur externe d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a

---

<sup>8</sup> Voir le paragraphe 18.

l'intention de le faire, il doit évaluer l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance. L'évaluation par l'auditeur externe de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes, et le cas échéant, de l'importance de ces menaces, doit comprendre des demandes d'information auprès des auditeurs internes sur les intérêts et relations qui pourraient constituer une menace à leur objectivité. (Voir par. A32–A34)

28. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :
- (a) Lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne ;  
ou
  - (b) Lorsque l'auditeur interne ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés. (Voir par. A32–A34)

*Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe*

29. Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :
- (a) La mesure dans laquelle le jugement intervient dans :
    - (i) La planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ; et
    - (ii) L'évaluation des éléments probants collectés ;
  - (b) L'évaluation du risque d'anomalies significatives ; et
  - (c) Son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe. (Voir par. A35–A39)
30. L'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :
- (a) Impliquent d'exercer des jugements importants dans le cadre de l'audit ; (Voir par. A19)
  - (b) Ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et où une part de jugement non limitée est nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants collectés ; (Voir par. A38)
  - (c) Ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise par la fonction d'audit interne ; ou

- (d) Ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la présente Norme ISA concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. (Voir par. A35–A39)
31. Après avoir évalué de manière appropriée la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes et, le cas échéant, l'étendue de ce recours, l'auditeur externe doit, lorsqu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)<sup>9</sup>, leur indiquer la nature et l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle il a l'intention d'avoir recours, de manière à s'entendre avec elles sur le fait qu'un tel recours n'est pas excessif dans les circonstances de la mission. (Voir par. A39)
32. L'auditeur externe doit évaluer si, dans l'ensemble, le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mesure prévue ainsi que l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne n'aboutiraient pas à implication insuffisante de sa part lors de l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée.

### **Recours à l'assistance directe des auditeurs internes**

33. Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe pour les besoins de l'audit, l'auditeur externe doit :
- (a) Obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendra pas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe; et
  - (b) Obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certains points selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.
34. L'auditeur doit diriger, superviser et revoir les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la Norme ISA 220<sup>10</sup>. À cette fin :
- (a) La nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente Norme ISA; et
  - (b) Les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus par les auditeurs internes dans le cadre de certains des travaux effectués par ces derniers.

<sup>9</sup> Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

<sup>10</sup> Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour le convaincre que les auditeurs internes ont recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Voir par. A40 et A41)

35. En assurant la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit demeurer attentif aux éléments indiquant que les évaluations qu'il a faites en application du paragraphe 27 ne sont plus appropriées.

### Documentation

36. Si l'auditeur externe utilise les travaux de la fonction d'audit interne, il doit consigner dans la documentation de l'audit :
- (a) L'évaluation :
    - (i) Du fait que la position de la fonction au sein de l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent ou non l'objectivité des auditeurs internes ;
    - (ii) Du niveau de compétence de la fonction ;
    - (iii) Du fait que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité ;
  - (b) La nature et l'étendue des travaux utilisés et les raisons de la décision de les utiliser ; et
  - (c) Les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.
37. Lorsque l'auditeur externe a recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit, il doit inclure dans la documentation de l'audit :
- (a) L'évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que l'évaluation du niveau de compétence des auditeurs internes auxquels il a demandé de lui fournir une assistance directe ;
  - (b) Les motifs de la décision concernant la nature et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs internes ;
  - (c) Qui a revu les travaux effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, conformément à la Norme ISA 230<sup>11</sup> ;
  - (d) Les accords écrits obtenus d'un représentant autorisé de l'entité et des auditeurs internes en application du paragraphe 33 de la présente Norme ISA ; et
  - (e) Les papiers de travail préparés par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

<sup>11</sup> Norme ISA 230, *Documentation d'audit*.

\*\*\*\*\*

## Modalités d'application et autres informations explicatives

### Définition de la fonction d'audit interne (Voir par. 2 et 14 (a))

A1. Les objectifs et le champ de la fonction d'audit interne englobent généralement des activités d'assurance et de conseil conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité tels que:

#### *Activités liées à la gouvernance*

- La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui concerne la réalisation des objectifs relatifs à l'éthique et aux valeurs de l'entité, à la gestion de la performance et à la reddition de comptes, à la communication de l'information sur les risques et sur les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, les auditeurs externes et internes et la direction.

#### *Activités liées à la gestion des risques*

- La fonction d'audit interne peut aider l'entité en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion des risques et du contrôle interne (y compris l'efficacité du processus de l'élaboration de l'information financière).
- La fonction d'audit interne peut mettre en œuvre des procédures pour aider l'entité à détecter les fraudes.

#### *Activités liées au contrôle interne*

- Evaluation du contrôle interne. Il peut être assigné à la fonction d'audit interne des responsabilités spécifiques en matière de revue des contrôles, d'évaluation de leur réalisation et de recommandations visant à leur amélioration. Ce faisant, la fonction d'audit interne fournit une assurance à l'égard des contrôles. Par exemple, la fonction d'audit interne peut planifier et mettre en œuvre des tests ou d'autres procédures afin de fournir, à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, une assurance quant à la conception, à la mise en place et à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, y compris ceux qui sont pertinents pour l'audit.
- Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir les moyens utilisés pour identifier, comptabiliser, mesurer, classer et présenter l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des aspects individuels, y compris d'effectuer des vérifications de détail sur les transactions, les soldes de comptes et les procédures.

- Revue des activités opérationnelles. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche de revoir l'économie, l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles, y compris des activités non financières de l'entité.
  - Examen du respect des textes législatifs et réglementaires. La fonction d'audit interne peut avoir la tâche d'examiner le respect des textes législatifs, réglementaires ou autres obligations externes, ainsi que des politiques et directives de la direction et autres exigences internes.
- A2. Des activités similaires à celles exercées par une fonction d'audit interne peuvent être menées par des fonctions autrement désignées au sein de l'entité. Les activités d'une fonction d'audit interne peuvent aussi être confiées, en tout ou en partie, à un tiers fournisseur de services. Ni la désignation de la fonction, ni le fait que les activités soient mises en œuvre par l'entité ou un tiers fournisseur de services ne sont les seuls facteurs déterminants du fait que l'auditeur externe puisse ou non utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. Ce sont plutôt la nature des activités, la mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, la compétence et l'approche systématique et rigoureuse de la fonction qui sont pertinentes. Dans la présente Norme ISA, les mentions relatives aux travaux de la fonction d'audit interne visent également les activités pertinentes d'autres fonctions ou de tiers fournisseurs qui présentent ces caractéristiques.
- A3. De plus, en raison des menaces portant sur leur objectivité auxquelles font face les personnes extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne pour les besoins de la présente Norme ISA, même si elles sont susceptibles de réaliser des activités de contrôle pouvant faire l'objet de tests conformément à la Norme ISA 330<sup>12</sup>. C'est pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.
- A4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne d'une entité et ceux de l'auditeur externe diffèrent, la fonction peut mettre en œuvre des procédures d'audit semblables à celles mises en œuvre par l'auditeur externe dans le cadre d'un audit d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur externe peut utiliser les travaux de la fonction pour les besoins de son audit dans l'un ou l'autre des buts suivants :
- Pour obtenir des informations pertinentes pour son évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs. À cet égard, la norme ISA 315 (Révisée)<sup>13</sup> requiert de l'auditeur externe qu'il acquière une connaissance de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de sa position au sein de l'organisation, et des activités qu'elle a mises ou qu'elle

<sup>12</sup> Voir le paragraphe 10.

<sup>13</sup> Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 6(a).

mettra en œuvre, et qu'il procède à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque l'entité en a une); ou

- A moins que la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut, après évaluation appropriée, décider d'utiliser les travaux réalisés par la fonction d'audit interne au cours de la période, en remplacement partiel des éléments probants à recueillir lui-même<sup>14</sup>.

De plus, à moins que la loi ou la réglementation comporte des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut demander aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures d'audit sous sa direction, sa supervision et sa revue (dans la présente Norme ISA, ces travaux sont désignés par le terme « assistance directe »)<sup>15</sup>.

### **Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelles mesures.**

#### *Évaluation de la fonction d'audit interne*

Objectivité et compétence (Voir par. 15(a)–(b))

- A5. L'auditeur externe exerce son jugement professionnel pour déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés pour les besoins de l'audit et pour établir la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés dans les circonstances.
- A6. La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction sont particulièrement importants pour déterminer la pertinence, et le cas échéant, la nature et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction qui sont appropriées dans les circonstances.
- A7. L'objectivité s'entend de la capacité de réaliser ces tâches sans que le jugement professionnel ne soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Les facteurs qui peuvent affecter l'évaluation par l'auditeur externe comprennent les aspects suivants :
- Savoir si la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses responsabilités, favorise la mesure dans laquelle la fonction peut être à l'abri de partis pris, de conflits d'intérêts ou d'influences indues de tiers pouvant altérer le jugement professionnel. Par exemple : savoir si la fonction d'audit interne a l'obligation de rendre compte aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou à un cadre ayant une autorité appropriée, ou si la

<sup>14</sup> Voir les paragraphes 15–25.

<sup>15</sup> Voir les paragraphes 26 à 35.

fonction d'audit interne a l'obligation de rendre compte à la direction, savoir si elle a un accès direct aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;

- Savoir si la fonction d'audit interne n'est pas soumise à des conflits d'intérêts, par exemple, si elle a des fonctions ou des responsabilités liées à l'exploitation ou à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne ;
- Savoir si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise supervisent les décisions en matière d'emploi des membres de la fonction d'audit interne, par exemple, en établissant la politique de rémunération appropriée ;
- Savoir s'il existe de quelconques pressions ou restrictions exercées par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur la fonction d'audit interne, par exemple en ce qui concerne la communication à l'auditeur externe des constatations de la fonction d'audit interne ;
- Savoir si les auditeurs internes sont membres d'instituts professionnels pertinents et si leur appartenance à ces instituts professionnels les oblige à se conformer aux normes professionnelles applicables relatives à l'objectivité, ou si leurs politiques internes visent les mêmes objectifs.

A8. La compétence de la fonction d'audit interne s'entend de l'acquisition et du maintien, au sein de la fonction dans son ensemble, du niveau de connaissance et de compétence nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables. Les facteurs qui peuvent affecter la détermination par l'auditeur externe comprennent les aspects suivants :

- Savoir si la fonction d'audit interne dispose de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités ;
- Savoir si des politiques ont été établies pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne;
- Savoir si les auditeurs internes ont la formation technique et les compétences adéquates en audit ; parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a la détention ou non d'un titre professionnel pertinent et d'une expérience appropriée par les auditeurs internes ;
- Savoir si les auditeurs internes possèdent les connaissances nécessaires concernant l'élaboration de l'information financière de l'entité et le référentiel comptable applicable, et savoir si la fonction d'audit interne possède les compétences nécessaires (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) pour effectuer des travaux liés aux états financiers de l'entité ;
- Savoir si les auditeurs internes sont membres d'instituts professionnels pertinents qui les obligent à respecter les normes professionnelles applicables, y compris les exigences en matière de formation professionnelle continue.



A9. L'objectivité et la compétence peuvent être considérées comme un continuum. Plus la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et plus le niveau de compétence de la fonction est élevé, plus l'auditeur externe est susceptible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et plus nombreux seront les domaines de l'audit pour lesquels il pourra le faire. Cependant, une position dans l'organisation et des politiques et procédures qui favorisent fortement l'objectivité des auditeurs internes ne peut compenser le manque de compétence suffisante de la fonction d'audit interne, tout comme un haut niveau de compétence de la fonction d'audit interne ne peut compenser une position dans l'organisation et des politiques et procédures qui ne favorisent pas l'objectivité des auditeurs internes.

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Voir par. 15(c))

A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres activités de suivi des contrôles qui peuvent être réalisées au sein de l'entité.

A11. Les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse, comprennent :

- L'existence, le caractère adéquat et l'utilisation de procédures d'audit interne documentées ou de lignes directrices portant sur des domaines tels que l'évaluation des risques, les programmes de travail, la documentation et les rapports, et dont la nature et l'étendue sont cohérentes avec la taille et la situation de l'entité ;
- L'existence ou non de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne, telles que celles qui sont prévues par exemple dans la Norme ISQC 1<sup>16</sup>, et qui pourraient être appliquées au sein d'une fonction d'audit interne (comme celles ayant trait à l'encadrement, aux ressources humaines et à la réalisation des missions), ou d'exigences en matière de contrôle qualité énoncées dans des normes établies par des instituts professionnels pertinents pour les auditeurs internes. De tels instituts peuvent également établir d'autres exigences appropriées telles que l'obligation de réaliser périodiquement des évaluations externes de la qualité.

Circonstances dans lesquelles les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés (Voir par. 16)

---

<sup>16</sup> Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes.*

- A12. L'évaluation par l'auditeur externe du fait que la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne et du fait que celle-ci adopte ou non une approche systématique et rigoureuse peut indiquer que les risques pour la qualité des travaux de la fonction sont trop importants, auquel cas il n'est donc pas approprié d'utiliser les travaux réalisés par la fonction à titre d'éléments probants.
- A13. Il est important de prendre en compte les facteurs énoncés aux paragraphes A7, A8 et A11 de la présente Norme ISA tant pris isolément que dans leur ensemble, parce que la prise en compte d'un facteur isolé est souvent insuffisante pour conclure que les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés pour les besoins de l'audit. Par exemple, la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation revêt une importance particulière pour l'évaluation des menaces à l'objectivité des auditeurs internes. Ainsi, le fait que la fonction d'audit interne relève de la direction serait considéré comme une menace importante pour l'objectivité de la fonction, à moins que d'autres facteurs tels que ceux décrits au paragraphe A7 de la présente Norme ISA n'assurent collectivement des sauvegardes suffisantes pour ramener la menace à un niveau acceptable.
- A14. De plus, le Code de l'IESBA<sup>17</sup> indique qu'il y a un risque d'autocontrôle lorsque l'auditeur externe accepte une mission visant à fournir des services d'audit interne à un client d'audit et que les résultats de ces services seront utilisés pour la réalisation de l'audit. Cela s'explique par la possibilité que l'équipe affectée à l'audit utilise les résultats du service d'audit interne sans les évaluer de façon appropriée ou sans exercer le même niveau d'esprit critique qu'elle exercerait si les travaux d'audit interne étaient effectués par des personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Le Code de l'IESBA<sup>18</sup> traite des interdictions qui s'appliquent dans certaines circonstances et des sauvegardes qui, dans d'autres circonstances, peuvent être mises en place pour ramener les menaces à un niveau acceptable.

*Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés*

Facteurs pouvant affecter la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés (Voir par. 17–19)

- A15. Une fois que l'auditeur externe a déterminé que les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés pour les besoins de l'audit, la première question qui se pose à lui est de savoir si la nature et l'étendue prévues des travaux de la fonction d'audit interne qui ont été réalisés ou dont la réalisation est prévue sont pertinentes par rapport à

<sup>17</sup> Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), article 290.194.

<sup>18</sup> Code de l'IESBA, articles 290.190–290.195.

la stratégie générale d'audit et au plan de mission qu'il a établis conformément à la Norme ISA 300<sup>19</sup>.

A16. Des exemples de travaux de la fonction d'audit interne que l'auditeur externe peut utiliser comprennent :

- Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- Les contrôles de substance impliquant une part limitée de jugement ;
- L'observation du comptage des stocks ;
- Le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière ;
- Les tests de conformité aux exigences réglementaires ;
- Dans certaines circonstances, les audits ou les examens limités de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composants importants du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les diligences requises par la Norme ISA 600)<sup>20</sup>.

A17. La détermination par l'auditeur externe de la nature et de l'étendue prévues de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne sera affectée par son évaluation de la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que des politiques et procédures pertinentes qui favorisent l'objectivité des auditeurs internes, et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, tel qu'il est indiqué au paragraphe 18 de la présente Norme ISA. De plus, la part de jugement nécessaire pour planifier, réaliser et évaluer ces travaux, ainsi que le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions constituent des éléments dont l'auditeur externe tient compte dans cette détermination. En outre, comme il est indiqué au paragraphe 16 de la présente Norme ISA, il existe des circonstances dans lesquelles l'auditeur externe ne peut pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour les besoins de l'audit.

Jugements nécessaires pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, et l'évaluation des résultats (Voir par. 18 (a), 30 (a))

A18. Plus grande est la part de jugement à exercer pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit, et pour évaluer les éléments probants, plus l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part importante des procédures, conformément au paragraphe 18 de la présente Norme ISA, car en n'utilisant que les travaux de la fonction d'audit interne, il ne recueillera pas d'éléments probants suffisants et appropriés.

<sup>19</sup> Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

<sup>20</sup> Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

A19. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit exprimée, c'est à lui qu'incombe d'exercer les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 18. Les jugements importants concernent notamment les éléments suivants :

- L'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- L'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre ;
- L'évaluation du bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité d'exploitation ;
- L'évaluation des estimations comptables importantes ; et
- L'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres points ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur.

Évaluation du risque d'anomalies significatives (Voir par. 18 (b))

A20. Pour un solde de compte spécifique, un flux d'opérations particulier ou une information spécifique à fournir, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus souvent le jugement interviendra dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Dans de telles circonstances, l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part plus importante des procédures conformément au paragraphe 18 de la présente Norme ISA et, par conséquent, faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, selon les explications de la Norme ISA 200<sup>21</sup>, plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants dont l'auditeur externe a besoin devront être convaincants et, par conséquent, plus grande sera la part des travaux que l'auditeur externe devra réaliser lui-même.

A21. Comme il est expliqué dans la Norme ISA 315 (Révisée)<sup>22</sup>, les risques importants requièrent une attention spéciale sur le plan de l'audit et, par conséquent, les possibilités d'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne en cas de risques importants se limiteront aux résultats des procédures faisant appel à une part limitée de jugement. De plus, lorsque les risques d'anomalies significatives sont autres que faibles, il est peu probable que la seule utilisation des travaux de la fonction d'audit interne permette de ramener le risque d'audit à un niveau acceptable et d'éliminer la nécessité, pour l'auditeur externe, de mettre en œuvre lui-même certains tests.

A22. La mise en œuvre de procédures conformément à la présente Norme ISA peut amener l'auditeur externe à reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives, ce qui peut avoir une incidence sur sa détermination de la pertinence d'utiliser les

<sup>21</sup> Norme ISA 200, paragraphe A31.

<sup>22</sup> Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 4(e).

travaux de la fonction d'audit interne et de la nécessité d'appliquer les autres dispositions de la présente Norme ISA.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 20)

A23. Conformément à la Norme ISA 260 (Révisée)<sup>23</sup>, l'auditeur externe est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. L'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne fait partie intégrante de la stratégie générale d'audit de l'auditeur externe et est par conséquent pertinente pour que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent la stratégie d'audit proposée.

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

*Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne* (Voir par. 21)

A24. Lors des entretiens avec la fonction d'audit interne concernant l'utilisation prévue de ses travaux en vue de la coordination des activités respectives, il peut être utile d'aborder les points suivants :

- Le calendrier de leurs travaux ;
- La nature des travaux effectués;
- L'étendue de la couverture d'audit ;
- Le seuil de signification au regard des états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification retenus) pour des flux d'opérations particuliers, soldes de comptes spécifiques ou informations spécifiques à fournir dans les états financiers), et le seuil de planification ;
- Les méthodes proposées pour la sélection d'éléments et la taille des échantillons;
- La documentation des travaux effectués ;
- Les procédures de revue et de compte rendu des travaux.

A25. La coordination entre l'auditeur externe et la fonction d'audit interne est efficace notamment lorsque :

- Des entretiens ont lieu à intervalles appropriés pendant la période ;
- L'auditeur externe informe la fonction d'audit interne des points importants qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fonction ;
- L'auditeur externe est avisé des rapports pertinents de la fonction d'audit interne et peut les consulter, et il est informé de tous les points importants ayant retenu l'attention de la fonction lorsque ces points sont susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur externe, de manière à ce que celui-ci soit en

<sup>23</sup> Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

mesure de prendre en considération les incidences de tels points dans le cadre de la mission d'audit.

A26. La Norme ISA 200<sup>24</sup> traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Par conséquent, le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur les points susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier<sup>25</sup>. L'auditeur externe peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, lorsque ces informations indiquent l'existence d'un risque accru que les états financiers comportent des anomalies significatives ou concernent des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur externe peut en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la Norme ISA 240<sup>26</sup>.

*Procédures visant à déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne* (Voir par. 23 et 24)

A27. Les procédures d'audit que l'auditeur externe prévoit de mettre en œuvre sur les travaux de la fonction d'audit interne pris dans leur ensemble lui servent de base pour évaluer la qualité générale de ces travaux et l'objectivité avec laquelle ils ont été effectués.

A28. Les procédures que l'auditeur externe peut mettre en œuvre pour évaluer la qualité des travaux réalisés par la fonction d'audit interne et les conclusions qu'elle a tirées comprennent notamment, en sus des réexecutions dont il est question au paragraphe 24 :

- Les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne ;
- L'observation de la mise en œuvre de procédures par la fonction d'audit interne ;
- La revue du programme de travail et des papiers de travail de la fonction d'audit interne.

A29. Plus la part de jugement est importante et le risque d'anomalies significatives évalué est élevé, moins l'auditeur externe prend en compte la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation, les politiques et procédures pertinentes qui favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction d'audit interne et, par conséquent, plus il est nécessaire pour l'auditeur externe de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction afin de fonder sa décision de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour

<sup>24</sup> Norme ISA 200, paragraphes 15 et A20.

<sup>25</sup> Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A120.

<sup>26</sup> Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe A11, en lien avec la norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

Réexécution (Voir par. 24)

A30. Pour les besoins de la présente Norme ISA, la réexécution s'entend de la mise en œuvre personnelle par l'auditeur externe de procédures afin de valider les conclusions tirées par la fonction d'audit interne. Cet objectif peut être atteint par la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne ou, lorsque cela est impossible, par la vérification d'un nombre suffisant d'autres éléments similaires qui n'ont pas fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne. La réexécution fournit des éléments probants plus convaincants concernant le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne que les autres procédures pouvant être mises en œuvre par l'auditeur externe en application du paragraphe A28. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que l'auditeur externe procède à une réexécution pour chaque domaine de l'audit où des travaux de la fonction d'audit interne sont utilisés, il est nécessaire qu'il procède à des réexecutions sur les travaux de la fonction d'audit interne pris dans leur ensemble qu'il prévoit d'utiliser conformément au paragraphe 24. L'auditeur externe est plus susceptible de concentrer les réexecutions sur les domaines de l'audit où la fonction d'audit interne a dû davantage faire appel au jugement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que pour l'évaluation des résultats des procédures, ainsi que sur les domaines où le risque d'anomalies significatives est plus élevé.

### **Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure**

*Détermination de l'opportunité du recours à l'assistance directe des auditeurs internes pour les besoins de l'audit* (Voir par. 5, 26–28)

A31. Dans les pays où la loi ou la réglementation interdit à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que les auditeurs d'un groupe apprécient si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composants et, le cas échéant, qu'ils traitent de ce point lorsqu'ils communiquent avec les auditeurs des composants<sup>27</sup>.

A32. Tel qu'il est énoncé au paragraphe A7 de la présente Norme ISA, l'objectivité s'entend de la capacité d'effectuer les travaux proposés sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Pour les besoins de l'évaluation de l'existence et de l'importance de menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne, les facteurs suivants peuvent être pertinents :

<sup>27</sup> Norme ISA 600, paragraphe 40(b).

- La mesure dans laquelle la position de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes<sup>28</sup> ;
- Les relations familiales et personnelles avec une personne dont le travail est lié à l'aspect de l'entité auquel les travaux se rapportent, ou qui en a la charge ;
- Une collaboration avec la division ou le service de l'entité auquel les travaux se rapportent ;
- Des intérêts financiers importants dans l'entité, autres qu'une rémunération établie selon des conditions qui correspondent à celles applicables aux autres membres du personnel occupant des fonctions de niveau hiérarchique similaire.

Les documents publiés par les instituts professionnels pertinents à l'intention des auditeurs internes peuvent fournir des lignes directrices utiles supplémentaires.

- A33. Il se peut également que, dans certaines circonstances, l'importance des menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne soit telle qu'aucune sauvegarde ne puisse être mise en place pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Par exemple, du fait que l'efficacité des sauvegardes est fonction de l'importance des travaux réalisés dans le cadre de l'audit, le paragraphe 30 (a) et (b) interdit le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mise en œuvre de procédures qui impliquent d'exercer des jugements importants dans le cadre de l'audit ou qui ont trait à une situation où les risques d'anomalies significatives sont élevés et la part de jugement non limitée est nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants collectés. Il en va de même lorsque les travaux concernés génèrent un risque d'autocontrôle, d'où l'interdiction qui est faite aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures dans les circonstances décrites au paragraphe 30 (c) et (d).
- A34. Pour évaluer le niveau de compétence d'un auditeur interne, bon nombre des facteurs énumérés au paragraphe A8 de la présente Norme ISA peuvent également être pertinents, appliqués au cas d'espèce des auditeurs internes en question et des travaux auxquels ils peuvent être affectés.

*Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (Voir par. 29-31)*

- A35. Les paragraphes A15-A22 de la présente Norme ISA fournissent des modalités d'application pertinentes concernant la détermination de la nature et de l'étendue des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.
- A36. Lorsqu'il détermine la nature des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes, l'auditeur externe prend soin de limiter ces travaux aux domaines de l'audit qui serait appropriés de leur allouer. Des exemples d'activités et de tâches pour lesquelles il

---

<sup>28</sup> Voir le paragraphe A7.



ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe comprennent :

- Les discussions sur les risques de fraude. L'auditeur externe peut toutefois procéder à des demandes d'informations auprès des auditeurs internes concernant les risques de fraude dans l'organisation, conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)<sup>29</sup> ;
- La détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre de manière inopinée, tel qu'il est indiqué dans la Norme ISA 240.

A37. De même, étant donné que, conformément à la Norme ISA 505<sup>30</sup>, l'auditeur externe est tenu de conserver le contrôle des demandes de confirmation externe et d'évaluer les résultats des procédures de confirmation externe, il ne serait pas approprié de confier ces responsabilités aux auditeurs internes. Ceux-ci peuvent toutefois aider l'auditeur externe à rassembler les informations dont il a besoin pour résoudre les divergences dans les réponses à des demandes de confirmation.

A38. La part de jugement qui intervient et le risque d'anomalies significatives sont également pertinents pour déterminer quels travaux peuvent être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. Par exemple, lorsque l'évaluation des comptes clients est considérée comme un domaine présentant un risque élevé, l'auditeur externe pourrait confier le contrôle de l'exactitude de la balance âgée à un auditeur interne qui lui fournit une assistance directe. Toutefois, comme l'évaluation du caractère adéquat de la provision fondée sur la balance âgée ferait appel à une part de jugement non limitée, il ne serait pas approprié de confier cette dernière procédure à un auditeur interne qui fournit une assistance directe.

A39. Nonobstant la direction, la supervision et la revue assurées par l'auditeur externe, un recours excessif à l'assistance directe des auditeurs internes peut avoir une incidence sur la perception de l'indépendance de l'auditeur externe dans le cadre de la mission d'audit.

#### **Recours à l'assistance directe des auditeurs internes** (Voir par. 34)

A40. Étant donné que les personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne ne sont pas indépendantes de l'entité comme est tenu de l'être l'auditeur externe lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers, la direction, la supervision et la revue par l'auditeur externe des travaux réalisés par les auditeurs internes qui fournissent une assistance directe seront généralement de nature différente et plus poussées que si les travaux avaient été réalisés par des membres de l'équipe affectée à l'audit.

A41. Lorsqu'il dirige les auditeurs internes, l'auditeur externe peut leur rappeler de porter à son attention les problèmes ayant par exemple trait à la comptabilité et à l'audit relevés

<sup>29</sup> Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 6(a).

<sup>30</sup> Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 16.

lors de l'audit. Lorsqu'il revoit les travaux réalisés par les auditeurs internes, l'auditeur externe se demande notamment si les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés en la circonstance et s'ils étayent les conclusions tirées.