

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT

ISA 620, Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

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 620

UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT DÉSIGNÉ PAR L'AUDITEUR

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

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1 – 2
Responsabilité de l'auditeur pour l'opinion d'audit	3
Date d'entrée en vigueur	4
Objectifs	5
Définitions	6
Diligences requises	
Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert	7
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	8
Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur	9
Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur	10
Accord avec l'expert désigné par l'auditeur	11
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur	12 – 13
Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit	14 – 15
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Définition d'un expert désigné par l'auditeur	A1 – A3
Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert	A4 – A9
Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit	A10 – A13
Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur	A14 – A20
Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur	A21 – A22
Accord avec l'expert désigné par l'auditeur	A23 – A31
Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur	A32 – A40
Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit	A41 – A42

Annexe : Aspects à prendre en compte dans l'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, 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 relatives aux travaux d'une personne physique ou d'une organisation dans un domaine d'expertise autre que la comptabilité et l'audit, lorsque ces travaux sont utilisés pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.
2. La présente Norme ISA ne traite pas :
 - (a) Des situations où l'équipe affectée à la mission comporte un membre, ou consulte une personne physique ou une organisation ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, qui sont traitées dans la Norme ISA 220¹ ; ou
 - (b) De l'utilisation par l'auditeur des travaux d'une personne physique ou d'une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers (expert désigné par la direction), qui est traitée dans la Norme ISA 500².

Responsabilité de l'auditeur en ce qui concerne l'opinion d'audit

3. L'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et cette responsabilité n'est pas atténuée par le recours aux travaux d'un expert qu'il a désigné. Néanmoins, si l'auditeur qui a utilisé les travaux d'un expert qu'il a désigné, et qui a suivi la présente Norme ISA, conclut que les travaux de cet expert sont adéquats pour les besoins de l'audit, il peut accepter, en tant qu'éléments probants appropriés, les constatations ou conclusions de cet expert dans ses domaines d'expertise.

Date d'entrée en vigueur

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

Objectifs

5. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
 - (a) Déterminer s'il convient ou non d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné ; et
 - (b) Déterminer, s'il décide d'utiliser les travaux d'un expert qu'il a désigné, si ceux-ci sont adéquats au regard des besoins de l'audit.

¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes A10, A20–A22.

² Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphes A34–A48.

Définitions

6. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Expert désigné par l'auditeur – Une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'auditeur pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; un expert désigné par l'auditeur peut être un expert interne (celui-ci pouvant être un associé³ ou un membre du personnel - y compris du personnel intérimaire - du cabinet de l'auditeur ou d'un cabinet du même réseau), ou un expert externe. (Voir par. A1 – A3)
 - (b) Expertise – Les compétences, les connaissances et l'expérience acquises dans un domaine particulier.
 - (c) Expert désigné par la direction – Une personne physique ou une organisation possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par l'entité pour l'aider dans l'établissement de ses états financiers.

Diligences requises

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert

7. Lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit est nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'auditeur doit déterminer s'il convient de recourir aux services d'un expert désigné par ses soins. (Voir par. A4 – A9)

Nature, calendrier et étendue des procédures d'audit

8. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur au regard des diligences requises aux paragraphes 9–13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de ces procédures, l'auditeur doit prendre en considération les points suivants : (Voir par. A10)
- (a) La nature du point sur lequel portent les travaux de l'expert ;
 - (b) Les risques d'anomalies significatives liés au point sur lequel portent les travaux de l'expert ;
 - (c) L'importance des travaux de l'expert dans le cadre de l'audit ;
 - (d) La connaissance et l'expérience qu'a l'auditeur des travaux antérieurement réalisés par l'expert ; et

³ Les termes « associé » et « cabinet » doivent être compris comme se référant à leurs équivalents dans le secteur public, le cas échéant.

- (e) Si l'expert est soumis ou non aux politiques et procédures de contrôle du cabinet de l'auditeur. (Voir par. A11 – A13)

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur

9. L'auditeur doit évaluer si l'expert qu'il a désigné possède la compétence, les aptitudes et l'objectivité nécessaires au regard des besoins de l'audit. Si cet expert est un expert externe, l'évaluation de son objectivité doit comprendre des investigations concernant ses intérêts et ses relations qui seraient de nature à porter atteinte à son objectivité. (Voir par. A14 – A20)

Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur

10. L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du domaine d'expertise de l'expert qu'il désigne pour pouvoir : (Voir par. A21 – A22)
 - (a) Déterminer la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert au regard des besoins de l'audit ; et
 - (b) Évaluer le caractère adéquat de ces travaux au regard des besoins de l'audit.

Accord avec l'expert désigné par l'auditeur

11. L'auditeur doit se mettre d'accord avec l'expert qu'il désigne, par écrit s'il y a lieu, sur les points suivants : (Voir par. A23 – A26)
 - (a) La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de cet expert ; (Voir par. A27)
 - (b) Les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de cet expert ; (Voir par. A28 – A29)
 - (c) La nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et cet expert, y compris la forme de tout rapport que celui-ci aura à fournir ; et (Voir par. A30)
 - (d) La nécessité pour l'expert désigné par l'auditeur d'avoir à observer les règles de confidentialité. (Voir par. A31)

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

12. L'auditeur doit évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert qu'il a désigné au regard des besoins de l'audit, y compris : (Voir par. A32)
 - (a) La pertinence et le caractère raisonnable des constatations et des conclusions de cet expert, et leur cohérence avec d'autres éléments probants ; (Voir par. A33 – A34)
 - (b) Lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes importantes, la pertinence et le caractère raisonnable de celles-ci au regard des circonstances ; et (Voir par. A35 – A37)

- (c) Lorsque les travaux de cet expert impliquent l'utilisation de données de base qui sont importantes pour leur réalisation, la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données. (Voir par. A38 – A39)
13. Si l'auditeur juge que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit, il doit : (Voir par. A40)
- (a) Convenir avec l'expert de la nature et de l'étendue des travaux complémentaires à réaliser par ce dernier ; ou
- (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires appropriées aux circonstances.

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit

14. L'auditeur ne doit pas faire référence, dans un rapport d'audit où il exprime une opinion non modifiée, aux travaux d'un expert qu'il a désigné, à moins que la loi ou la réglementation ne l'y oblige. Si une telle référence est exigée par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit préciser dans son rapport que cette référence aux travaux de l'expert ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne l'opinion qu'il exprime. (Voir par. A41)
15. Si l'auditeur fait référence, dans son rapport d'audit, aux travaux d'un expert qu'il a désigné parce que cette référence est pertinente pour la compréhension de l'opinion modifiée qu'il exprime, il doit préciser dans son rapport que cette référence ne réduit en rien sa responsabilité en ce qui concerne son opinion. (Voir par. A42)

Modalités d'application et autres informations explicatives

Définition d'un expert désigné par l'auditeur (Voir par. 6(a))

- A1. L'expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit peut inclure l'expertise acquise sur des points tels que :
- La valorisation d'instruments financiers complexes, de terrains ou de constructions, d'usines et d'équipements, de bijoux, d'œuvres d'art, d'objets d'antiquité, d'actifs incorporels ou d'actifs acquis et de passifs pris en charge dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ainsi que d'actifs qui peuvent avoir été endommagés ;
 - Le calcul actuariel de dettes associées à des contrats d'assurance ou à des régimes d'avantages consentis au personnel ;
 - L'estimation de réserves naturelles de pétrole et de gaz ;
 - La valorisation de passifs environnementaux et l'évaluation des coûts de remise en état de sites ;

- L'interprétation des termes de contrats, ou de textes législatifs et réglementaires ;
 - L'analyse de questions complexes ou inhabituelles aux fins du respect de dispositions fiscales.
- A2. Dans la plupart des cas, il est aisé de faire la distinction entre l'expertise qui relève de la comptabilité ou de l'audit et l'expertise qui relève d'un autre domaine, même dans le cas d'un domaine spécifique de la comptabilité ou de l'audit. Par exemple, on distinguera facilement une personne spécialisée dans l'application de méthodes de comptabilisation des impositions différées d'un expert en droit fiscal. La première n'est pas un expert pour les besoins de la présente Norme ISA, puisque son expertise relève du domaine comptable ; le second est un expert pour les besoins de la présente Norme ISA, puisque son expertise relève du domaine juridique. Des distinctions similaires peuvent aussi être faites dans d'autres domaines, par exemple, entre une expertise dans l'application de méthodes de comptabilisation d'instruments financiers et une expertise dans la création de modèles complexes pour la valorisation de tels instruments. Dans certains cas, toutefois, lorsque l'expertise porte sur des domaines nouveaux de la comptabilité ou de l'audit, la distinction entre une expertise relevant d'un domaine spécifique de la comptabilité ou de l'audit et une expertise relevant d'un autre domaine sera une question de jugement professionnel. Les règles et les normes professionnelles applicables en matière d'exigences de formation et de compétence des comptables et des auditeurs peuvent aider l'auditeur à exercer ce jugement⁴.
- A3. Il est nécessaire d'exercer son jugement pour déterminer si les diligences requises par la présente Norme ISA sont affectées par le fait que l'expert désigné par l'auditeur soit une personne physique ou une organisation. Par exemple, lors de l'évaluation de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur, il est possible que cet expert soit une organisation à laquelle l'auditeur a déjà fait appel auparavant, mais que l'auditeur n'ait aucune expérience avec l'expert personne physique que cette organisation a affecté à la mission; à l'inverse, l'auditeur peut connaître le travail antérieur d'un expert personne physique, mais pas celui de l'organisation dont il est devenu membre. Dans les deux cas, tant les qualités personnelles de l'expert individuel que les caractéristiques managériales de l'organisation (tels que les systèmes de contrôle qualité qu'il utilise) peuvent être pertinentes pour l'évaluation réalisée par l'auditeur.

Détermination de la nécessité de faire appel aux services d'un expert (Voir par. 7)

- A4. La désignation d'un expert par l'auditeur peut être nécessaire pour aider ce dernier dans l'un ou plusieurs des domaines suivants :
- Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne ;

⁴ Par exemple, la Norme Internationale de Formation 8, *Exigences en matière de compétence pour les professionnels de l'audit*, peut être d'une assistance utile.

- Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - Détermination et mise en place d'une approche générale pour répondre aux risques évalués au niveau des états financiers ;
 - Conception et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués au niveau des assertions, y compris de tests de procédures ou de contrôles de substance ;
 - Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis pour se forger une opinion sur les états financiers.
- A5. Les risques d'anomalies significatives peuvent augmenter lorsqu'une expertise dans un domaine autre que la comptabilité est nécessaire à la direction pour l'établissement des états financiers, par exemple parce qu'elle ne possède pas l'expertise requise dans ce domaine, ou en raison de sa complexité. Si, lors de l'établissement des états financiers, la direction ne possède pas l'expertise nécessaire, un expert désigné par la direction peut être mis à contribution pour répondre à ces risques. Des contrôles pertinents, y compris des contrôles portant sur les travaux de l'expert désigné par la direction, le cas échéant, peuvent aussi réduire les risques d'anomalies significatives.
- A6. Si l'établissement d'états financiers nécessite une expertise dans un domaine autre que la comptabilité, l'auditeur, qui est compétent en matière de comptabilité et d'audit, peut ne pas posséder l'expertise requise dans ce domaine pour auditer ces états financiers. L'associé responsable de la mission est tenu de s'assurer que l'équipe affectée à la mission, ainsi que tous les autres experts désignés par l'auditeur qui ne font pas partie de cette équipe, possèdent collectivement les compétences et les aptitudes appropriées pour effectuer la mission d'audit⁵. En outre, l'auditeur est tenu de s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour mener la mission⁶. La détermination par l'auditeur de la nécessité de faire appel ou non aux services d'un expert désigné par ses soins et, dans l'affirmative, du stade de la mission auquel il doit intervenir et de l'étendue de ces travaux, facilite le respect de ces obligations par l'auditeur. Au fur et à mesure que l'audit progresse, ou que les circonstances changent, l'auditeur peut être amené à réviser ses décisions antérieures concernant l'utilisation des travaux d'un expert désigné par ses soins.
- A7. Un auditeur qui n'a pas d'expertise dans un domaine donné ne relevant pas de la comptabilité ou de l'audit peut néanmoins être en mesure d'acquérir une connaissance suffisante de ce domaine pour effectuer l'audit sans avoir recours à un expert désigné par ses soins. Cette connaissance peut être acquise au travers, par exemple :
- De l'expérience acquise lors de l'audit d'entités qui requièrent une telle expertise pour l'établissement de leurs états financiers ;

⁵ Norme ISA 220, paragraphe 14.

⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 8(e).

- De la formation ou de l'expérience professionnelle acquise dans le domaine concerné, et qui peuvent consister en formations structurées ou en entretiens avec des experts du domaine dans le but d'améliorer les propres aptitudes de l'auditeur à traiter des questions qui en relèvent; de tels entretiens diffèrent de la consultation d'un expert désigné par l'auditeur sur un ensemble de circonstances spécifiques constatées durant la mission, consultation au cours de laquelle l'expert se voit communiquer tous les éléments pertinents lui permettant de donner en connaissance de cause un avis sur le point particulier qui lui est soumis⁷ ;
- D'entretiens avec des auditeurs qui ont rempli des missions similaires.

A8. Dans d'autres situations, cependant, l'auditeur peut considérer qu'il est nécessaire, ou faire le choix, de recourir aux services d'un expert désigné par ses soins pour l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Cette décision peut notamment reposer sur les considérations suivantes:

- Le fait que la direction ait eu ou non recours à un expert désigné par ses soins pour l'établissement de ses états financiers (voir par. A9) ;
- La nature et l'importance du point en question, notamment sa complexité ;
- Les risques d'anomalies significatives relatifs au point traité ;
- La nature attendue des procédures destinées à répondre aux risques identifiés, y compris la connaissance et l'expérience qu'a l'auditeur des travaux des experts en rapport avec ces points et la disponibilité d'autres sources d'éléments probants.

A9. Lorsque la direction a fait appel à un expert qu'elle a désigné pour l'établissement des états financiers, la décision de l'auditeur de faire appel aux services d'un expert qu'il désigne peut aussi être influencée par des facteurs tels que :

- La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par la direction ;
- La question de savoir si l'expert désigné par la direction fait partie des employés de l'entité, ou s'il s'agit d'un tiers missionné par celle-ci pour rendre les services demandés ;
- La mesure dans laquelle la direction peut exercer un contrôle ou influencer les travaux de l'expert qu'elle a désigné ;
- La compétence et les aptitudes de l'expert désigné par la direction ;
- La question de savoir si l'expert désigné par la direction est soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou sectorielles ;

⁷ Norme ISA 220, paragraphe A21.

- Les contrôles éventuellement réalisés au sein de l'entité sur les travaux de l'expert désigné par la direction.

La Norme ISA 500⁸ comprend les diligences requises et les modalités d'application concernant l'incidence de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité des experts désignés par la direction sur la fiabilité des éléments probants.

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

A10. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit au regard des diligences requises aux paragraphes 9–13 de la présente Norme ISA varieront en fonction des circonstances. Par exemple, les facteurs suivants peuvent conduire au besoin d'apporter une modification ou une extension de ces procédures par rapport à ce qui serait normalement nécessaire :

- Les travaux de l'expert désigné par l'auditeur portent sur un point important qui implique des jugements subjectifs et complexes ;
- L'auditeur n'a pas eu recours par le passé aux travaux de l'expert qu'il a désigné, et n'a pas de connaissance préalable de sa compétence, de ses aptitudes et de son objectivité ;
- L'expert désigné par l'auditeur n'est pas tant sollicité pour émettre un avis sur un point particulier que pour mettre en œuvre des procédures qui font partie intégrante de l'audit ;
- L'expert est un expert externe désigné par l'auditeur et n'est donc pas soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de son cabinet.

Politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur (Voir par. 8(e))

A11. Un expert interne désigné par l'auditeur peut être un associé ou un membre du personnel, y compris intérimaire, du cabinet de l'auditeur, et donc être soumis aux politiques et procédures de contrôle qualité de ce cabinet conformément à la Norme ISQC 1⁹ ou à des règles nationales au moins aussi contraignantes¹⁰. Un expert interne désigné par l'auditeur peut aussi être un associé ou un membre du personnel, y compris intérimaire, d'un cabinet du même réseau qui peut partager des politiques et des procédures communes de contrôle qualité avec le cabinet de l'auditeur.

A12. Un expert externe désigné par l'auditeur n'est pas un membre de l'équipe affectée à la mission et n'est pas soumis à des politiques et procédures de contrôle qualité conformes à la Norme ISQC 1¹¹. Cependant, dans certains pays, la loi ou la réglementation peut exiger qu'un expert externe désigné par l'auditeur soit considéré comme un membre de

⁸ Norme ISA 500, paragraphe 8.

⁹ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 12(f).

¹⁰ Norme ISA 220, paragraphe 2.

¹¹ Norme ISQC 1, paragraphe 12(f).

l'équipe affectée à la mission, et qu'il soit donc soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance, et à d'autres règles professionnelles, telles qu'elles sont précisées par la loi ou la réglementation.

A13. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, les équipes affectées à la mission sont en droit de s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet¹². La mesure dans laquelle ces équipes pourront s'appuyer sur ce système variera en fonction des circonstances et pourra influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de l'auditeur concernant des points tels que :

- La compétence et les aptitudes, au travers de programmes de recrutement et de formation ;
- L'objectivité; les experts internes désignés par l'auditeur sont soumis aux règles d'éthique applicables, y compris celles relatives à l'indépendance ;
- L'évaluation par l'auditeur de l'adéquation des travaux de l'expert qu'il a désigné ; Par exemple, les programmes de formation du cabinet peuvent fournir aux experts internes désignés par l'auditeur une connaissance appropriée des liens existants entre leur expertise et le processus d'audit; le choix de s'appuyer sur ce type de formation et sur d'autres processus internes, tels que les protocoles utilisés pour déterminer la portée des travaux d'experts internes désignés par l'auditeur, peut influencer sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'auditeur pour évaluer l'adéquation des travaux d'un tel expert ;
- Le respect des dispositions réglementaires et législatives, au travers d'un processus de suivi ;
- L'accord conclu avec l'expert désigné par l'auditeur.

Le fait de s'appuyer sur ces procédures ne réduit pas l'obligation pour l'auditeur d'appliquer les diligences requises par la présente Norme ISA.

Compétence, aptitudes et objectivité de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 9)

A14. La compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur sont des facteurs qui influent de manière importante sur l'adéquation des travaux de l'expert aux besoins de l'audit. La compétence vise la nature et le niveau d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur. L'aptitude vise la capacité de l'expert à mettre en œuvre sa compétence dans le contexte de la mission. Les facteurs qui ont une incidence sur l'aptitude peuvent comprendre, par exemple, la localisation géographique et la disponibilité en temps et en ressources. L'objectivité vise les incidences possibles de biais, de conflits d'intérêts ou de l'emprise de tiers sur le jugement professionnel ou technique de l'expert.

¹² Norme ISA 220, paragraphe 4.

A15. Les informations concernant la compétence, les aptitudes et l'objectivité d'un expert désigné par l'auditeur peuvent provenir de différentes sources, telles que :

- L'expérience personnelle des travaux antérieurs de cet expert ;
- Des entretiens avec cet expert ;
- Des entretiens avec d'autres auditeurs ou d'autres personnes qui connaissent les travaux de cet expert ;
- La connaissance des qualifications de cet expert, son affiliation à un corps professionnel ou à une association sectorielle, son autorisation d'exercer ou toute autre forme de reconnaissance extérieure ;
- Les publications ou ouvrages écrits par cet expert ;
- Les politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet de l'auditeur. (Voir par. A11 – A13)

A16. Les éléments pertinents pour évaluer la compétence, les aptitudes et l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur comprennent le fait que les travaux de l'expert soient ou non soumis à des normes techniques de travail ou à d'autres règles professionnelles ou sectorielles, telles que les règles d'éthique et autres applicables aux membres d'un corps professionnel ou d'une association sectorielle, les normes d'accréditation d'un organisme accordant des licences d'exercer ou d'autres règles imposées par la loi ou la réglementation.

A17. D'autres éléments qui peuvent être pertinents sont par exemple :

- La pertinence de la compétence de l'expert désigné par l'auditeur par rapport au point pour lequel ses travaux seront utilisés, y compris d'éventuels domaines de spécialisation dans son champ d'activité; un actuaire, par exemple, peut être spécialisé dans l'assurance des biens et des personnes mais n'avoir qu'une expertise limitée du calcul des retraites ;
- La compétence de l'expert désigné par l'auditeur concernant les règles comptables ou les exigences d'audit applicables, par exemple sa connaissance des hypothèses et des méthodes, y compris des modèles, le cas échéant, qui sont cohérents avec le référentiel comptable applicable ;
- Des événements inattendus, des changements de situation ou des éléments probants recueillis à partir des résultats de procédures d'audit qui indiquent qu'il peut être nécessaire de reconsidérer, au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, l'évaluation initiale de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert désigné par l'auditeur.

A18. L'objectivité de l'expert peut être menacée dans des circonstances très diverses, par exemple lorsqu'il existe des risques d'intérêt personnel, de représentation, de familiarité, d'auto-évaluation et d'intimidation. Ces menaces peuvent être écartées ou réduites par des mesures de sauvegarde, qu'elles soient prévues par des structures

externes (par exemple par la profession dont l'expert fait partie ou par la législation ou la réglementation dont il relève) ou soient créées par l'environnement dans lequel l'expert exerce son activité (par exemple par des politiques et des procédures de contrôle qualité). Il peut aussi exister des mesures de sauvegarde propres à la mission d'audit.

A19. L'évaluation de l'importance des menaces qui pèsent sur l'objectivité et de la nécessité de mesures de sauvegarde peut dépendre du rôle de l'expert désigné par l'auditeur et de l'importance de ses travaux dans le cadre de l'audit. Il peut exister certaines circonstances dans lesquelles les mesures de sauvegarde ne peuvent pas ramener les menaces à un niveau acceptable, par exemple lorsqu'un expert pressenti par l'auditeur est un praticien qui a joué un rôle important dans l'établissement de l'information à auditer, ce qui est le cas lorsque cet expert est un expert désigné par la direction.

A20. Lors de l'évaluation de l'objectivité d'un expert externe désigné par l'auditeur, il peut être pertinent :

- (a) De s'enquérir auprès de l'entité de tous intérêts ou relations connus entre l'entité et l'expert externe désigné par l'auditeur qui peuvent affecter l'objectivité de celui-ci ;
- (b) De s'entretenir avec cet expert de toutes les mesures de sauvegarde applicables, y compris des règles professionnelles auxquelles il est soumis, et d'évaluer si ces mesures sont adéquates pour ramener à un niveau acceptable les menaces qui pèsent sur son objectivité. Parmi les intérêts et les relations dont il peut être utile de discuter avec cet expert figurent :
 - Les intérêts financiers ;
 - Les relations d'affaires et les relations personnelles ;
 - Les autres services fournis par l'expert, y compris, s'il s'agit d'une organisation, par l'organisation elle-même.

Dans certains cas, il peut aussi être utile pour l'auditeur d'obtenir une déclaration écrite de l'expert externe qu'il a désigné concernant tous intérêts ou relations avec l'entité dont cet expert a connaissance.

Prise de connaissance du domaine d'expertise de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 10)

A21. L'auditeur peut acquérir une connaissance du domaine d'expertise de l'expert qu'il a désigné par les moyens décrits au paragraphe A7, ou à partir d'entretiens avec celui-ci.

A22. Les aspects du domaine d'expertise de l'expert qui sont pertinents pour la connaissance de l'auditeur peuvent comprendre :

- Le fait de savoir si ce domaine d'expertise recouvre des spécialisations qui sont pertinentes pour l'audit (Voir par. A17) ;

- Le fait de savoir si des normes, professionnelles ou autres, et des exigences réglementaires ou législatives, s'appliquent ;
- Quelles hypothèses et méthodes, et le cas échéant quels modèles, sont utilisés par l'expert, et s'ils sont généralement reconnus dans son domaine d'activité et appropriés à l'élaboration de l'information financière ;
- La nature des données ou informations internes et externes que l'expert désigné par l'auditeur utilise.

Accord avec l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 11)

A23. La nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur peuvent varier considérablement selon les circonstances, de même que les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert désigné, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la communication entre l'auditeur et l'expert désigné. En conséquence, l'auditeur est tenu de se mettre d'accord sur ces questions avec l'expert désigné, que celui-ci soit un expert interne ou externe.

A24. Les points mentionnés au paragraphe 8 peuvent influencer sur le niveau de détail et le formalisme de l'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné, et notamment sur l'opportunité de formaliser cet accord par écrit. Par exemple, les facteurs suivants peuvent amener à décider d'établir un accord plus détaillé qu'il ne serait nécessaire dans d'autres circonstances, ou de formaliser l'accord par écrit :

- L'accès de l'expert désigné par l'auditeur à des informations sensibles ou confidentielles ;
- Les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné différent de ceux normalement attendus ;
- L'application d'exigences légales ou réglementaires de plusieurs pays ;
- La grande complexité du point sur lequel portent les travaux de l'expert désigné par l'auditeur ;
- Le fait que l'auditeur n'a jamais utilisé par le passé de travaux effectués par cet expert ;
- Le champ étendu des travaux de l'expert désigné par l'auditeur et leur importance dans le cadre de l'audit.

A25. L'accord entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné prend souvent la forme d'une lettre de mission. L'annexe donne une liste de points que l'auditeur peut envisager d'inclure dans cette lettre ou dans toute autre forme d'accord avec l'expert externe désigné.

A26. Lorsqu'il n'existe pas d'accord écrit entre l'auditeur et l'expert qu'il a désigné, une trace de cet accord peut être conservée, par exemple :

- Dans un mémorandum de planification ou dans des documents de travail s'y rapportant, comme le programme de travail ;
- Dans les politiques et procédures du cabinet de l'auditeur. En cas de désignation d'un expert interne, les politiques et procédures établies auxquelles est soumis cet expert peuvent inclure des politiques et procédures particulières concernant ses travaux. L'étendue de la documentation conservée dans les documents de travail de l'auditeur dépendra de la nature de ces politiques et procédures. Par exemple, les documents de travail de l'auditeur n'auront pas à contenir de documentation à ce sujet si le cabinet auquel il appartient a des protocoles détaillés couvrant les circonstances dans lesquelles les travaux de l'expert sont utilisés.

Nature, étendue et objectifs des travaux (Voir par. 11(a))

A27. Il peut être souvent pertinent, lors de la discussion d'un accord sur la nature, l'étendue et les objectifs des travaux de l'expert désigné par l'auditeur, de discuter des normes techniques de travail concernées ou des autres exigences professionnelles ou sectorielles que l'expert aura à appliquer.

Rôles et responsabilités respectifs (Voir par. 11(b))

A28. L'accord sur les rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut préciser :

- Si des tests détaillés sur les données de base seront effectués par l'auditeur ou par l'expert qu'il a désigné ;
- Que l'expert désigné consent à ce que l'auditeur discute, avec l'entité et d'autres personnes, des constatations ou des conclusions de l'expert, et qu'il inclut le détail de ces constatations ou conclusions dans les motifs d'une opinion modifiée exprimée dans son rapport d'audit, s'il l'estime nécessaire (Voir par. A42) ;
- Qu'il est convenu que l'expert désigné par l'auditeur sera informé des conclusions de l'auditeur sur ses travaux.

Papiers de travail

A29. L'accord sur les rôles et les responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert qu'il a désigné peut aussi inclure un accord concernant l'accès aux papiers de travail de chacun et leur conservation. Lorsque l'expert désigné par l'auditeur est un membre de l'équipe affectée à la mission, les papiers de travail de cet expert font partie de la documentation d'audit. Sauf convention contraire, les papiers de travail des experts externes désignés par l'auditeur sont leur propriété et ne font pas partie de la documentation d'audit.

Communication (Voir par. 11(c))

A30. Une communication réciproque facilite la bonne prise en compte, dans les autres travaux d'audit, de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de l'expert désigné par l'auditeur, ainsi que la modification appropriée, en cours d'audit, des

objectifs de l'expert désigné. Par exemple, lorsque les travaux de l'expert désigné par l'auditeur concernent des conclusions de l'auditeur relatives à un risque important, il peut être approprié de prévoir la transmission d'un rapport formel écrit à l'issue des travaux de cet expert, en sus des rapports verbaux faits au fur et à mesure de l'avancement de ces travaux. L'indication du nom des associés ou des membres du personnel qui assureront la liaison avec l'expert désigné par l'auditeur, ainsi que des procédures de communication entre cet expert et l'entité, contribuent à une communication rapide et efficace, notamment lors de missions importantes.

Confidentialité (Voir par. 11(d))

A31. Il est nécessaire que les mesures de confidentialité contenues dans les règles d'éthique applicables à l'auditeur s'appliquent également à l'expert qu'il a désigné. Des règles supplémentaires peuvent être imposées par la loi ou la réglementation. L'entité peut aussi avoir demandé à ce que des mesures de confidentialité spécifiques soient prises en accord avec les experts externes désignés par l'auditeur.

Évaluation du caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12)

A32. L'évaluation par l'auditeur de la compétence, des aptitudes et de l'objectivité de l'expert qu'il a désigné, ainsi que sa connaissance du domaine d'expertise de l'expert et de la nature de ses travaux, ont une incidence sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit visant à évaluer le caractère adéquat des travaux de cet expert pour les besoins de l'audit.

Constatations et conclusions de l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12(a))

A33. Les procédures spécifiquement destinées à évaluer le caractère adéquat des travaux de l'expert désigné par l'auditeur aux fins de l'audit peuvent comprendre :

- Des demandes d'informations sur l'expert désigné par l'auditeur ;
- La revue des papiers de travail et des rapports de l'expert désigné ;
- Des procédures de corroboration, telles que :
 - L'observation des travaux de l'expert désigné ;
 - L'examen de données publiées, telles que des rapports de statistiques provenant de sources réputées et autorisées ;
 - La confirmation de points pertinents auprès de tiers ;
 - La mise en œuvre de procédures analytiques détaillées ; et
 - La réexécution de calculs.
- Des entretiens avec un autre expert ayant une expertise pertinente lorsque, par exemple, les constatations ou les conclusions de l'expert désigné par l'auditeur ne sont pas cohérentes avec d'autres éléments probants ;

- La discussion, avec la direction, du rapport de l'expert désigné par l'auditeur.

A34. Entre autres facteurs utiles pour évaluer la pertinence et le caractère raisonnable des constatations ou des conclusions de l'expert désigné par l'auditeur, que celles-ci soient transmises dans un rapport ou sous une autre forme, l'auditeur peut apprécier si ces conclusions ou constatations:

- Sont présentées d'une manière qui est cohérente avec des normes édictées par la profession ou le secteur d'activité de l'expert désigné ;
- Sont clairement exprimées, et font notamment clairement référence aux objectifs convenus avec l'auditeur, à l'étendue des travaux effectués et aux normes suivies ;
- Couvrent une période appropriée et tiennent compte d'événements postérieurs, si cela est pertinent ;
- Font l'objet d'une quelconque réserve, limitation ou restriction quant à leur utilisation et, dans l'affirmative, si ceci a une implication pour l'auditeur ; et
- Prennent correctement en compte les erreurs ou déviations relevées par l'expert désigné.

Hypothèses, méthodes et données de base

Hypothèses et méthodes (Voir par. 12(b))

A35. Lorsque les travaux de l'expert désigné par l'auditeur ont pour objet d'évaluer les hypothèses et méthodes sous-jacentes, incluant, le cas échéant, les modèles utilisés par la direction pour procéder à une estimation comptable, les procédures de l'auditeur viseront probablement à apprécier principalement si l'expert qu'il a désigné a revu de manière adéquate ces hypothèses et ces méthodes. Si l'expert désigné a pour tâche de fournir une estimation ponctuelle ou une fourchette d'estimations dans un but de comparaison avec l'estimation ponctuelle de la direction, les procédures de l'auditeur consisteront principalement à apprécier les hypothèses, les méthodes et, le cas échéant, les modèles utilisés par l'expert désigné.

A36. La Norme ISA 540¹³ examine les hypothèses et les méthodes retenues par la direction pour procéder aux estimations comptables, y compris l'utilisation, dans certains cas, de modèles très spécialisés développés en interne. Bien que la norme précitée s'inscrive dans le contexte des travaux de l'auditeur visant à recueillir suffisamment d'éléments probants et appropriés concernant les hypothèses et les méthodes retenues par la direction, elle peut aussi aider l'auditeur dans son appréciation des hypothèses et des méthodes utilisées par l'expert qu'il a désigné.

¹³ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphes 8, 13 et 15.

A37. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation d'hypothèses et de méthodes déterminantes, l'auditeur peut évaluer celles-ci en vérifiant, entre autres facteurs pertinents :

- Si elles sont généralement reconnues dans le domaine d'expertise de l'expert ;
- Si elles sont cohérentes avec les dispositions du référentiel comptable applicable ;
- Si elles dépendent de l'utilisation de modèles spécialisés ; et
- Si elles sont cohérentes avec celles de la direction et, dans le cas contraire, quelles sont les raisons et les incidences des différences constatées.

Données de base utilisées par l'expert désigné par l'auditeur (Voir par. 12(c))

A38. Lorsque les travaux d'un expert désigné par l'auditeur impliquent l'utilisation de données de base importantes pour ces travaux, des procédures telles que les suivantes peuvent être mises en œuvre pour tester ces données :

- La vérification de l'origine des données, y compris la prise de connaissance et, le cas échéant, la vérification par sondages, des contrôles internes dont elles ont fait l'objet et, le cas échéant, de leur transmission à l'expert ;
- L'examen de l'exhaustivité et de la cohérence interne de ces données.

A39. Dans bon nombre de cas, l'auditeur peut tester les données de base. Toutefois, dans les cas où les données de base utilisées par l'expert désigné par l'auditeur ont un caractère très technique en relation avec le domaine de l'expert, elles pourront être testées par ce dernier. Lorsque les données de base ont été testées par l'expert, la demande d'informations auprès de cet expert, ou la supervision ou la revue des tests qu'il conduit, peuvent constituer pour l'auditeur un moyen approprié d'apprécier la pertinence, l'exhaustivité et l'exactitude de ces données.

Travaux inadéquats (Voir par. 13)

A40. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion que les travaux de l'expert qu'il a désigné ne sont pas adéquats pour les besoins de l'audit et que ce problème ne peut pas être résolu par la mise en œuvre des procédures d'audit supplémentaires prévues par le paragraphe 13, ce qui peut impliquer la réalisation de travaux complémentaires tant par l'expert que par l'auditeur, ou le recours à un autre expert employé ou missionné, il peut être nécessaire d'exprimer une opinion modifiée dans le rapport d'audit conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), au motif que l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés¹⁴.

Référence à l'expert désigné par l'auditeur dans le rapport d'audit (Voir par. 14 - 15)

¹⁴ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 6(b).

- A41. Dans certains cas, la loi ou la réglementation peut exiger une référence aux travaux d'un expert désigné par l'auditeur, par exemple, dans le secteur public, pour des raisons de transparence.
- A42. Il peut être approprié, dans certaines circonstances, de faire référence à l'expert désigné par l'auditeur dans un rapport d'audit contenant une opinion modifiée, pour expliciter la nature de la modification apportée. Dans de telles situations, l'auditeur peut avoir besoin d'obtenir l'autorisation de l'expert qu'il a désigné avant d'inclure une telle mention.

Annexe

(Voir par. A25)

Aspects à prendre en compte pour la conclusion d'un accord entre l'auditeur et l'expert externe qu'il a désigné

La présente annexe donne une liste de points que l'auditeur peut envisager d'inclure dans un accord avec un expert externe qu'il aura désigné. Cette liste est donnée à titre d'exemple et n'est pas exhaustive ; il s'agit uniquement d'un guide qui peut être utilisé en association avec les considérations répertoriées dans la présente Norme ISA. La décision d'inclure ou non un point particulier dans l'accord dépend des circonstances de la mission. Cette liste peut aussi faciliter le choix des points à inclure dans un accord avec un expert interne.

Nature, étendue et objectifs des travaux d'un expert externe désigné par l'auditeur

- La nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre par l'expert externe désigné par l'auditeur.
- Les objectifs des travaux de l'expert externe désigné par l'auditeur, compte tenu du caractère significatif et des risques que présente le point sur lequel se porteront ces travaux, et, le cas échéant, le référentiel comptable applicable.
- Les normes techniques professionnelles ou autres règles professionnelles ou sectorielles que devra suivre l'expert désigné par l'auditeur.
- Les hypothèses et méthodes, et le cas échéant les modèles, que l'expert externe désigné par l'auditeur devra utiliser, et leur validité.
- La date ou, le cas échéant, la période sur laquelle les tests seront effectués, le point sur lequel porteront les travaux de l'expert externe désigné par l'auditeur, ainsi que les exigences de revue des événements postérieurs.

Rôles et responsabilités respectifs de l'auditeur et de l'expert externe désigné par l'auditeur

- Normes d'audit et normes comptables concernées, ainsi que les exigences réglementaires ou légales.
- Consentement de l'expert externe désigné par l'auditeur pour l'utilisation par ce dernier de son rapport, y compris pour toute référence à celui-ci ou communication de celui-ci à des tiers, par exemple référence à celui-ci, si nécessaire, dans le paragraphe exposant les motifs de l'opinion modifiée dans le rapport d'audit, ou pour sa communication à la direction ou au comité d'audit.
- Nature et étendue de la revue par l'auditeur des travaux de l'expert externe qu'il a désigné.
- Qui, de l'auditeur ou de l'expert externe qu'il a désigné, effectuera des tests sur les données de base.

- Accès de l'expert externe désigné par l'auditeur aux documents comptables, aux dossiers et au personnel de l'entité, ainsi qu'aux experts missionnés par celle-ci.
- Procédures prévues pour la communication entre l'expert externe désigné par l'auditeur et l'entité.
- Accès réciproque de l'auditeur et de l'expert externe qu'il a désigné à leurs papiers de travail respectifs.
- Propriété et contrôle des papiers de travail pendant et après la mission, y compris les éventuelles exigences de conservation des dossiers.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur d'effectuer ses travaux en faisant preuve des compétences et de la conscience professionnelle requises.
- Compétence et aptitude de l'expert externe désigné par l'auditeur pour effectuer les travaux.
- Attente de ce que l'expert externe désigné par l'auditeur exploite toutes ses connaissances pertinentes au regard de l'audit ou, dans le cas contraire, qu'il en informe l'auditeur.
- Éventuelles restrictions à l'association du nom de l'expert externe désigné par l'auditeur avec le rapport d'audit.
- Tout accord prévoyant que l'auditeur informera l'expert externe qu'il a désigné de ses conclusions sur les travaux de ce dernier.

Communications et rapport

- Modalités et fréquence des communications, y compris :
 - La façon dont les constatations ou les conclusions de l'expert externe désigné par l'auditeur seront communiquées (par exemple : un rapport écrit, un rapport verbal, un contact permanent avec l'équipe affectée à la mission).
 - Indication du nom des personnes qui, au sein de l'équipe affectée à la mission, assureront la liaison avec l'expert externe désigné par l'auditeur.
- Date à laquelle l'expert externe désigné par l'auditeur achèvera ses travaux et communiquera à ce dernier ses constatations ou ses conclusions.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de l'informer sans délai de tout retard potentiel dans l'achèvement de ses travaux, et de toute réserve ou limitation potentielle concernant ses constatations ou conclusions.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de l'informer sans délai des cas où l'entité lui restreint l'accès à ses documents comptables, à ses dossiers ou à son personnel ou aux experts qu'elle a missionnés.
- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de lui communiquer toute information qu'il estime pouvoir être pertinente pour l'audit, y compris tout changement intervenu dans des faits communiqués antérieurement.

- Obligation pour l'expert externe désigné par l'auditeur de l'informer des circonstances qui peuvent porter atteinte à son objectivité, et de toute mesure de sauvegarde pertinente susceptible d'éliminer une telle menace ou de la ramener à un niveau acceptable.

Confidentialité

- Nécessité pour l'expert externe désigné par l'auditeur d'observer des règles de confidentialité, y compris :
 - Les mesures de confidentialité relevant des règles d'éthique concernées qui s'appliquent à l'auditeur.
 - Toutes exigences supplémentaires qui peuvent être imposées par la loi ou la réglementation, le cas échéant.
 - Des mesures de confidentialité spécifiques imposées par l'entité, le cas échéant.