

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

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

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 701

COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1-5
Date d'entrée en vigueur	6
Objectifs	7
Définition	8
Diligences requises	
Détermination des points clés de l'audit	9-10
Communication des points clés de l'audit	11-16
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	17
Documentation	18
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente Norme ISA	A1-A8
Détermination des points clés de l'audit	A9-A30
Communication des points clés de l'audit	A31-A59
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise	A60-A63
Documentation	A64

La Norme Internationale d'Audit (ISA) 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de l'obligation qui incombe à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. Elle porte à la fois sur le jugement de l'auditeur quant aux points à communiquer dans son rapport d'audit et sur la forme et le contenu de cette communication.
2. L'objectif de la communication des points clés de l'audit est de rehausser la valeur communicationnelle du rapport de l'auditeur par une transparence accrue sur l'audit réalisé. La communication des points clés de l'audit fournit des informations supplémentaires permettant aux utilisateurs présumés des états financiers (les «utilisateurs présumés») de comprendre les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. La communication des points clés de l'audit peut aussi aider les utilisateurs présumés à comprendre l'entité et les aspects des états financiers audités qui sont sujet à des jugements importants de la part de la direction. (Voir par. A1-A4)
3. La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur peut également fournir aux utilisateurs présumés un point de départ pour engager plus avant le dialogue avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de certains points relatifs à l'entité, aux états financiers audités ou à l'audit réalisé.
4. La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur s'inscrit dans le contexte de l'opinion que l'auditeur s'est forgée sur les états financiers pris dans leur ensemble. La communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur n'est pas :
 - (a) Un substitut aux informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une présentation sincère ;
 - (b) Un substitut à l'expression, par l'auditeur, d'une opinion modifiée lorsque les circonstances d'une mission d'audit donnée l'exigent, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)¹ ;
 - (c) Un substitut à l'obligation de faire rapport conformément à la Norme ISA 570 (Révisée)² lorsqu'une incertitude significative existe relative à des événements ou

¹ Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

² Norme ISA 570 (Révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphes 22-23.

situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ; ou

(d) Une opinion distincte sur des points pris individuellement. (Voir par. A5-A8)

5. La présente Norme ISA s'applique à l'audit de jeux complets d'états financiers à usage général d'entités cotées et dans les cas où l'auditeur décide de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit. La présente Norme ISA s'applique également lorsque l'auditeur est tenu en vertu de la loi ou de la réglementation de communiquer les points clés de l'audit dans son rapport d'audit³. Toutefois, la Norme ISA 705 (Révisée) interdit à l'auditeur de communiquer les points clés de l'audit lorsqu'il formule une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, sauf si la loi ou la réglementation l'impose⁴.

Date d'entrée en vigueur

6. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes clôturées à compter du 15 décembre 2016.

Objectifs

7. Les objectifs de l'auditeur consistent à déterminer les points clés de l'audit et, après s'être forgé une opinion sur les états financiers, à communiquer ces points en les décrivant dans son rapport d'audit.

Définition

8. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :

Points clés de l'audit – Les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours. Les points clés de l'audit sont choisis parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Diligences requises

Détermination des points clés de l'audit

9. L'auditeur doit déterminer, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ceux ayant nécessité une attention importante de sa part lors de l'audit. Pour les besoins de cette détermination, l'auditeur doit prendre en considération les éléments suivants : (Voir par. A9-A18)

³ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers*, paragraphes 30-31.

⁴ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 29.

- (a) Les domaines qu'il considère comme présentant des risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou à l'égard desquels il a identifié des risques importants conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)⁵ ; (Voir par. A19-A22)
 - (b) Les jugements importants qu'il a portés sur des aspects des états financiers qui ont impliqué des jugements importants de la direction, tels que les estimations comptables identifiées comme présentant une incertitude élevée relative à l'estimation ; (Voir par. A23-A24)
 - (c) Les incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu au cours de la période en cours. (Voir par. A25-A26)
10. L'auditeur doit déterminer, parmi les points déterminés conformément au paragraphe 9, ceux qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit. (Voir par. A9-A11, A27-A30)

Communication des points clés de l'audit

11. L'auditeur doit décrire chacun des points clés de l'audit, en utilisant un sous-titre approprié, dans une section distincte de son rapport d'audit intitulée « Points clés de l'audit », sauf dans les circonstances exposées aux paragraphes 14 et 15. L'introduction de cette section du rapport d'audit de l'auditeur doit mentionner que :
- (a) Les points clés de l'audit sont les points qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers [de la période en cours] ; et
 - (b) Ces points ont été traités dans le contexte de l'audit des états financiers pris dans leur ensemble, pour les besoins de la formation de son opinion sur ceux-ci et qu'une opinion distincte sur ces points n'est pas exprimée. (Voir par. A31-A33)

Les « Points clés de l'audit » ne sont pas un substitut à l'expression d'une opinion modifiée

12. L'auditeur ne doit pas communiquer, dans la section « Points clés de l'audit » de son rapport d'audit, un point qui l'obligerait à exprimer une opinion modifiée conformément à la Norme ISA 705 (Révisée). (Voir par. A5)

Description de chaque point clé de l'audit

13. La description de chaque point clé de l'audit dans la section « Points clés de l'audit » du rapport de l'auditeur doit, le cas échéant, inclure un renvoi à l'information ou aux

⁵ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*.

informations y afférente(s) fournie(s), le cas échéant, dans les états financiers, et doit faire état : (Voir par. A34-A41)

- (a) Des raisons pour lesquelles le point a été considéré comme étant l'un des plus importants de l'audit et constituant de ce fait un point clé de l'audit ; et (Voir par. A42-A45)
- (b) De la façon dont ce point a été traité lors de l'audit. (Voir par. A46-A51)

Circonstances dans lesquelles un point considéré comme point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur

14. L'auditeur doit décrire chaque point clé de l'audit dans son rapport d'audit, sauf si : (Voir par. A53-A56)

- (a) La loi ou la réglementation en empêchent la publication ; ou (Voir par. A52)
- (b) L'auditeur détermine, dans des circonstances extrêmement rares, que le point ne devrait pas être communiqué dans le rapport d'audit parce que les conséquences néfastes raisonnablement attendues de la communication de ce point dépassent les avantages qu'elle aurait au regard de l'intérêt public. La présente disposition ne s'applique pas si l'entité a communiqué au public des informations sur le point.

Relation entre les descriptions des points clés de l'audit et les autres éléments devant être inclus dans le rapport de l'auditeur

15. Un point donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), ou une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation selon la Norme ISA 570 (Révisée), constituent, par leur nature même, des points clés de l'audit. Cependant, dans de telles circonstances, ces points ne doivent pas être décrits dans la section « Points clés de l'audit » du rapport de l'auditeur et les diligences requises par les paragraphes 13–14 ne s'appliquent pas. L'auditeur doit plutôt :

- (a) Faire rapport sur ces points conformément aux Normes ISA applicables ; et
- (b) Inclure, dans la section « Points clés de l'audit », un renvoi à la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou à la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ». (Voir par. A6-A7)

Forme et contenu de la section « Points clés de l'audit » dans d'autres circonstances

16. Lorsque l'auditeur détermine, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer ou que les seuls points clés de

l'audit sont ceux décrits au paragraphe 15, il doit le mentionner dans une section distincte de son rapport d'audit intitulée « Points clés de l'audit ». (Voir par. A57-A59)

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

17. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :
- (a) Les points qu'il a déterminés comme des points clés de l'audit ; ou
 - (b) Le cas échéant, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, le fait qu'il n'a pas identifié de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit. (Voir par. A60-A63)

Documentation

18. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit⁶ : (Voir par. A64)
- (a) Les points ayant requis une attention importante de sa part, lesquels sont déterminés conformément au paragraphe 9, ainsi que le raisonnement l'ayant conduit à déterminer si chacun de ces points constituait ou non un point clé de l'audit, conformément au paragraphe 10 ;
 - (b) Le cas échéant, le raisonnement l'ayant conduit à décider qu'il n'y avait pas de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit ou que les seuls points clés de l'audit à communiquer étaient ceux visés au paragraphe 15 ; et
 - (c) Le cas échéant, le raisonnement l'ayant conduit à décider de ne pas communiquer dans son rapport d'audit un point considéré comme un point clé de l'audit.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de la présente Norme ISA (Voir par. 2)

- A1. L'importance d'un point peut être décrite comme l'importance relative de ce point dans un contexte donné. L'importance d'un point est appréciée par l'auditeur dans le contexte dans lequel le point est considéré. L'importance d'un point peut être appréciée en fonction de facteurs quantitatifs et qualitatifs, tels que son ampleur relative, sa nature et son incidence sur le sujet considéré ainsi que les intérêts exprimés par les utilisateurs présumés ou destinataires. Ceci implique une analyse objective des faits et des circonstances, incluant la nature et l'étendue de la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

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

- A2. Les utilisateurs des états financiers ont exprimé leur intérêt pour les points qui ont fait l'objet des échanges les plus soutenus entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de l'échange réciproque requise par la Norme ISA 260 (Révisée)⁷ et ont demandé une plus grande transparence sur ces communications. Ainsi, les utilisateurs se sont dit particulièrement intéressés à comprendre les jugements importants exercés par l'auditeur lorsqu'il forge son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, dans la mesure où ces jugements sont souvent liés à des domaines sujet à des jugements importants de la direction lors de la préparation des états financiers.
- A3. Le fait de requérir de l'auditeur qu'il communique les points clés de l'audit dans son rapport d'audit peut aussi contribuer à l'amélioration des communications entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet de ces points, et amener la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à accorder une attention accrue aux informations fournies dans les états financiers auxquelles l'auditeur fait référence dans son rapport d'audit.
- A4. La Norme ISA 320⁸ précise que l'auditeur peut raisonnablement présumer que les utilisateurs des états financiers :
- (a) Ont une connaissance raisonnable des activités commerciales et économiques ainsi que de la comptabilité, et sont disposés à analyser les informations contenues dans les états financiers avec une diligence raisonnable ;
 - (b) Comprennent que les états financiers sont établis, présentés et audités en tenant compte du caractère significatif ;
 - (c) Sont conscients des incertitudes inhérentes du fait que certains montants sont évalués en ayant recours à des estimations, au jugement et en prenant en compte des événements futurs ; et
 - (d) Prennent des décisions économiques raisonnables en se basant sur les informations contenues dans les états financiers.

Comme le rapport de l'auditeur accompagne les états financiers audités, les utilisateurs de ce rapport d'audit sont considérés comme étant les mêmes que les utilisateurs présumés des états financiers.

Relation entre les points clés de l'audit, l'opinion de l'auditeur et les autres éléments du rapport de l'auditeur (Voir par. 4, 12, 15)

- A5. La Norme ISA 700 (Révisée) définit les diligences et fournit des modalités d'application concernant le fondement d'une opinion sur les états financiers⁹. La communication des

⁷ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

⁸ Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphe 4.

points clés de l'audit ne remplace pas les informations que la direction est tenue de fournir dans les états financiers selon le référentiel comptable applicable ou qui sont nécessaires pour que les états financiers donnent une présentation sincère. La Norme ISA 705 (Révisée) traite des circonstances dans lesquelles l'auditeur conclut à l'existence d'une anomalie significative liée au caractère inapproprié ou inadéquat des informations fournies dans les états financiers¹⁰.

- A6. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable conformément à la Norme ISA 705 (Révisée), une description du point clé de l'audit ayant donné lieu à l'expression d'une opinion modifiée dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») favorise la compréhension des utilisateurs présumés et facilite l'identification de ces circonstances lorsqu'elles surviennent. Le fait de distinguer la communication de ce point des autres points clés de l'audit décrits dans la section « Points clés de l'audit » lui donne une importance appropriée dans le rapport de l'auditeur (voir le paragraphe 15). Les exemples fournis en annexe de la Norme ISA 705 (Révisée) illustrent la manière dont l'introduction de la section « Points clés de l'audit » est affectée lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable et que d'autres points clés de l'audit sont communiqués dans le rapport de l'auditeur. Le paragraphe A58 de la présente Norme ISA présente la section « Points clés de l'audit » lorsque l'auditeur détermine qu'il n'y a aucun autre point clé de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit outre les points traités dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation » du rapport de l'auditeur.
- A7. Lorsque l'auditeur exprime une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, la communication des autres points clés de l'audit peut demeurer pertinente pour améliorer la compréhension de l'audit par les utilisateurs présumés et, en conséquence, les diligences requises concernant la détermination des points clés de l'audit s'appliquent. Toutefois, puisque l'auditeur exprime une opinion défavorable lorsqu'il conclut que les anomalies, prises individuellement ou collectivement, ont des incidences à la fois significatives et diffuses sur les états financiers¹¹ :

⁹ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphes 10-15 et A1-A15.

¹⁰ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe A7.

¹¹ Norme ISA 705 (Révisée), paragraphe 8.

- (a) Selon l'importance du point ou des points donnant lieu à l'expression d'une opinion défavorable, il peut déterminer qu'il n'y a aucun autre point qui constitue un point clé de l'audit. Dans ce cas, la diligence requise par le paragraphe 15 s'applique (voir le paragraphe A58) ;
- (b) S'il détermine qu'un ou des points autres que ceux donnant lieu à l'expression d'une opinion défavorable constituent des points clés de l'audit, il est particulièrement important que les descriptions de ces autres points clés de l'audit ne laissent pas sous-entendre que la crédibilité à accorder aux états financiers pris dans leur ensemble pour ces autres points est plus grande qu'elle ne l'est réellement dans les circonstances, compte tenu de l'opinion défavorable (voir le paragraphe A47).

A8. La Norme ISA 706 (Révisée)¹² établit des mécanismes permettant aux auditeurs des états financiers de toutes les entités de communiquer des informations supplémentaires dans leurs rapports d'audit au moyen d'un paragraphe d'observation ou d'un paragraphe relatif à d'autres points lorsqu'ils estiment nécessaire de le faire. Ces paragraphes sont alors présentés séparément de la section «Points clés de l'audit» dans le rapport de l'auditeur. Lorsqu'il a été déterminé qu'un point constitue un point clé de l'audit, l'inclusion de ces paragraphes ne saurait se substituer à une description du point clé de l'audit en cause conformément au paragraphe 13 de la présente Norme ISA¹³. La Norme ISA 706 (Révisée) fournit des modalités d'application supplémentaires sur la relation entre les points clés de l'audit et les paragraphes d'observation présentés conformément à cette Norme ISA¹⁴.

Détermination des points clés de l'audit (Voir par. 9-10)

- A9. Pour déterminer les points clés de l'audit, l'auditeur suit un processus décisionnel qui l'amène à choisir, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, un nombre plus restreint de points, à savoir ceux qui, selon son jugement, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours.
- A10. La détermination des points clés de l'audit par l'auditeur se limite aux points qui ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours, même lorsque des états financiers comparatifs sont présentés (c'est-à-dire même si l'opinion de l'auditeur porte sur chaque période pour laquelle des états financiers sont présentés)¹⁵.

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

¹³ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphes 8 (b) et 10 (b).

¹⁴ Norme ISA 706 (Révisée), paragraphes A1-A3.

¹⁵ Voir la Norme ISA 710, *Données comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*.

A11. Bien que la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit vise uniquement l'audit des états financiers de la période en cours et que la présente Norme ISA ne requiert pas de l'auditeur de procéder à la mise à jour des points clés de l'audit inclus dans son rapport d'audit de la période précédente, il peut être utile pour l'auditeur de déterminer si un point qui constituait un point clé de l'audit des états financiers de la période précédente demeure un point clé de l'audit des états financiers dans la période en cours.

Points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Voir par. 9)

A12. La notion d'attention importante de la part de l'auditeur permet de reconnaître que l'audit est un processus axé sur les risques qui se focalise sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, sur la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit en réponse à ces risques, et sur l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés pour le fondement de l'opinion de l'auditeur. Pour un solde de compte, une catégorie d'opérations ou une information à fournir spécifiques, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus le jugement interviendra souvent dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Lors de la conception des procédures d'audit complémentaires, l'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants d'autant plus concluants que son évaluation des risques est élevée¹⁶. Lorsqu'il doit recueillir des éléments probants plus concluants du fait d'une évaluation plus élevée des risques, l'auditeur peut augmenter la quantité d'éléments recueillis ou leur degré de pertinence ou de fiabilité, par exemple en privilégiant l'obtention d'éléments auprès de tiers, ou l'obtention d'éléments corroboratifs auprès de plusieurs sources indépendantes¹⁷.

A13. Par conséquent, les points pour lesquels l'auditeur a de la difficulté à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers peuvent être particulièrement pertinents dans la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit.

A14. Les domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur correspondent souvent à des domaines complexes à l'égard desquels la direction a dû porter des jugements importants dans la préparation des états financiers, et pour lesquels l'auditeur doit porter des jugements délicats ou complexes. Par ailleurs, ils ont souvent une incidence sur la stratégie générale d'audit de l'auditeur, l'affectation des ressources et l'étendue de l'effort d'audit par rapport à ces divers aspects. Une telle incidence peut toucher, par exemple, l'étendue de l'intervention de membres du personnel plus expérimentés dans la mission d'audit ou le recours à un expert désigné par l'auditeur ou à des personnes

¹⁶ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphe 7 (b).

¹⁷ Norme ISA 330, paragraphe A19.

possédant une expertise dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit, employés ou mandatés par le cabinet.

A15. Diverses Normes ISA requièrent des communications bien précises avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes. Ces communications peuvent concerner des sujets nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur. Par exemple :

- La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les difficultés importantes, le cas échéant, rencontrées lors de l'audit¹⁸. Les Normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser en lien avec des sujets tels que :
 - Les transactions avec des parties liées¹⁹, particulièrement les limitations quant à la capacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects d'une transaction avec une partie liée (autres que le prix) sont équivalents à ceux d'opérations similaires soumises à des conditions de concurrence normale ;
 - Les limitations à l'étendue de l'audit d'un groupe, par exemple lorsqu'une restriction de l'accès à l'information est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe²⁰ ;
- La Norme ISA 220 détermine les diligences requises applicables à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur des points difficiles ou controversés²¹. Par exemple, l'auditeur peut avoir consulté d'autres personnes au sein ou à l'extérieur du cabinet sur un point technique important, ce qui peut indiquer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit. L'associé responsable de la mission est également tenu de s'entretenir avec le responsable du contrôle qualité de la mission entre autres des points importants relevés au cours de la mission d'audit²².

Éléments à prendre en considération lors de la détermination des points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Voir par. 9)

A16. Lors de la planification, l'auditeur peut se forger un point de vue préliminaire sur les points susceptibles de nécessiter une attention importante de sa part et de constituer de ce fait des points clés de l'audit. Il peut communiquer ce point de vue aux personnes constituant le

¹⁸ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphes 16 (b) et A21.

¹⁹ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe A42.

²⁰ Norme ISA 600, *Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 49 (d).

²¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 18.²² Norme ISA 220, paragraphe 19.

²² Norme ISA 220, paragraphe 19.

gouvernement d'entreprise lorsqu'il s'entretient avec eux de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, conformément à la Norme ISA 260 (Révisée). Cependant, la détermination par l'auditeur des points clés de l'audit repose sur les résultats de l'audit ou les éléments probants recueillis lors de l'audit.

- A17. Le paragraphe 9 énumère les éléments que l'auditeur doit prendre en considération dans la détermination des points ayant nécessité une attention importante de sa part. Ces éléments à prendre en considération sont axés sur la nature des points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sont généralement liés à des informations fournies dans les états financiers et sont censés correspondre aux aspects de l'audit des états financiers qui intéressent particulièrement les utilisateurs présumés. Le fait que ces éléments doivent obligatoirement être pris en considération ne signifie pas que les points correspondants constituent forcément des points clés de l'audit. En effet, les points se rapportant à ces éléments précis constituent des points clés de l'audit seulement s'ils sont considérés comme ayant été les plus importants de l'audit, conformément au paragraphe 10. Compte tenu des interrelations qui peuvent exister entre les éléments à prendre en considération (par exemple, l'auditeur peut déterminer que les points liés à des circonstances décrites aux paragraphes 9 (b)-(c) constituent aussi des risques importants), lorsque plusieurs éléments s'appliquent à un point particulier qui a été communiqué aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la probabilité augmente que l'auditeur identifie ce point comme un point clé de l'audit.
- A18. Outre les points qui se rapportent aux éléments précis devant obligatoirement être pris en considération selon le paragraphe 9, il peut y avoir, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, d'autres points ayant nécessité une attention importante de l'auditeur et constituant de ce fait des points clés de l'audit selon le paragraphe 10. Il peut s'agir, par exemple, de points pertinents pour l'audit réalisé, mais dont la communication dans les états financiers n'est pas requise. Ainsi, la mise en place d'un nouveau système informatique (ou des modifications importantes apportées à un système informatique existant) au cours de la période peut constituer un sujet ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, surtout si le changement a eu une incidence importante sur la stratégie générale d'audit de l'auditeur ou s'il est lié à un risque important (par exemple, des modifications apportées à un système qui ont une incidence sur la comptabilisation des produits).

Domaines présentant des risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives ou pour lesquels des risques importants ont été identifiés conformément à la Norme ISA 315 (Révisée) (Voir par. 9 (a))

- A19. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les risques importants qu'il a identifiés²³. Le paragraphe A13 de la Norme ISA 260 (Révisée) explique que l'auditeur peut également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la façon dont l'auditeur prévoit de tenir compte des domaines présentant les risques jugés les plus élevés d'anomalies significatives.
- A20. La Norme ISA 315 (Révisée) définit un risque important comme étant un risque d'anomalie significative identifié et évalué qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit. Les domaines pour lesquels la direction doit porter des jugements importants et les opérations inhabituelles importantes peuvent souvent être identifiés comme des risques importants. Il est donc fréquent que les risques importants constituent des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur.
- A21. Cela peut toutefois ne pas être le cas pour tous les risques importants. Par exemple, la Norme ISA 240 présume qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits et requiert de l'auditeur qu'il traite les risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes comme des risques importants²⁴. La Norme ISA 240 indique en outre que, du fait du caractère imprévisible de la façon dont un contournement des contrôles par la direction peut se produire, il constitue un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important²⁵. Selon leur nature, ces risques peuvent ne pas nécessiter une attention importante de la part de l'auditeur et, par conséquent, ne pas être pris en considération par celui-ci dans la détermination des points clés de l'audit, conformément au paragraphe 10.
- A22. La Norme ISA 315 (Révisée) explique que l'évaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions peut évoluer au cours de l'audit au fur et à mesure qu'il recueille des éléments probants supplémentaires²⁶. La révision de l'évaluation des risques faite par l'auditeur et la modification des procédures d'audit planifiées pour un domaine particulier des états financiers (par exemple, un changement important dans la stratégie d'audit, lorsque l'auditeur a fondé son évaluation des risques sur

²³ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 15.

²⁴ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 26-27.

²⁵ Norme ISA 240, paragraphe 31.

²⁶ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 31.

l'hypothèse que certains contrôles n'ont pas fonctionné efficacement et qu'il recueille par la suite des éléments probants indiquant que ces contrôles ne fonctionnaient pas efficacement tout au long de la période couverte par l'audit, surtout si les contrôles concernent un domaine pour lequel le risque d'anomalies significatives est considéré comme élevé) peut amener l'auditeur à conclure qu'un domaine nécessite une attention importante de sa part.

Jugements importants portés par l'auditeur relatifs à l'audit des domaines des états financiers pour lesquels la direction a dû porter des jugements importants, tels que les estimations comptables identifiées comme comportant un degré élevé d'incertitude (Voir par. 9 (b))

A23. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise son point de vue sur la qualité des pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers²⁷. Dans bien des cas, ces aspects sont liés aux estimations comptables critiques et aux informations y afférentes, qui sont susceptibles de constituer des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et qui peuvent aussi être identifiés comme des risques importants.

A24. Cependant, les utilisateurs des états financiers ont dit être intéressés par les estimations comptables identifiées comme comportant un degré élevé d'incertitude conformément à la Norme ISA 540²⁸, même lorsque ces estimations ne sont pas considérées comme des risques importants. Cela s'explique en partie par le fait que ces estimations font largement intervenir le jugement de la direction et qu'elles représentent souvent l'un des aspects les plus complexes des états financiers, nécessitant même dans certains cas que la direction et l'auditeur aient recours à des experts. Les utilisateurs ont également fait savoir que les méthodes comptables (de même que les changements importants les concernant) qui ont une incidence importante sur les états financiers sont pertinentes pour les aider à comprendre les états financiers, en particulier dans les cas où l'entité n'emploie pas les mêmes méthodes que les autres entités de son secteur.

Incidences sur l'audit d'événements ou d'opérations importants qui ont eu lieu durant la période en cours (Voir par. 9 (c))

A25. Les événements ou opérations qui ont eu une incidence importante sur les états financiers ou sur l'audit peuvent constituer des domaines nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur et être identifiés comme des risques importants. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu des discussions intenses avec la direction et les personnes constituant le

²⁷ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 16 (a).

²⁸ Norme ISA 540, *Audit des estimations comptables, y compris les estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant*, paragraphes 10-11.

gouvernement d'entreprise à différentes étapes de l'audit au sujet de l'incidence sur les états financiers de transactions importantes conclues avec des parties liées, ou encore d'opérations importantes qui ont été conclues hors du cadre normal des activités de l'entité ou qui semblent par ailleurs inhabituelles²⁹. Il se peut que la direction ait porté des jugements délicats ou complexes pour la comptabilisation, l'évaluation ou la présentation de telles opérations, ou les informations fournies à leur sujet, ce qui peut avoir eu une incidence importante sur la stratégie générale d'audit.

A26. Des faits nouveaux importants de nature économique, comptable, réglementaire, sectorielle ou autre ayant affecté les hypothèses ou les jugements de la direction peuvent également affecter la stratégie générale d'audit adoptée par l'auditeur et peuvent donc constituer des points nécessitant une attention importante de la part de celui-ci.

Points les plus importants (Voir par. 10)

A27. Les points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur peuvent également avoir donné lieu à des échanges importants avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La nature et l'étendue des communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur ces points sont souvent utiles pour déterminer les points qui ont été les plus importants pour l'audit. Par exemple, l'auditeur peut avoir eu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des échanges plus poussés, fréquents ou soutenus sur des points particulièrement délicats ou complexes, tels que l'application des principales méthodes comptables sur lesquelles l'auditeur ou la direction ont dû porter des jugements importants.

A28. La notion de « points les plus importants » s'applique dans le contexte de l'entité et de l'audit qui a été réalisé. Cela signifie que l'auditeur qui détermine et communique les points clés de l'audit doit identifier des points propres à l'audit et juger de leur portée par rapport aux autres points de l'audit.

A29. D'autres considérations qui peuvent être pertinentes pour déterminer l'importance relative d'un point communiqué aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et établir si ce point constitue un point clé de l'audit incluent :

- L'importance du point pour la compréhension, par les utilisateurs présumés, des états financiers pris dans leur ensemble, et en particulier son caractère significatif par rapport aux états financiers ;
- La nature des méthodes comptables sous-jacentes liées au point ou la complexité ou la subjectivité qu'implique le choix par la direction d'une méthode comptable appropriée en comparaison avec d'autres entités du même secteur ;

²⁹ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphes 16 (a), 16 (c), et A22 et l'Annexe 2.

- Le cas échéant, la nature et le caractère significatif, tant sur le plan quantitatif que qualitatif, des anomalies corrigées et du cumul des anomalies non corrigées provenant de fraudes ou résultant d'erreurs qui sont liés au point ;
- La nature et l'étendue de l'effort d'audit que nécessite le point, notamment :
 - Le cas échéant, l'étendue des compétences et des connaissances spécialisées nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit relatives à ce point ou à l'évaluation des résultats de ces procédures ;
 - La nature des consultations effectuées sur le point auprès de personnes qui ne font pas partie de l'équipe affectée à la mission ;
- La nature et l'ampleur des difficultés rencontrées dans la mise en œuvre des procédures d'audit, dans l'évaluation des résultats de ces procédures et dans l'obtention d'éléments probants fiables et pertinents pour étayer l'opinion de l'auditeur, en particulier dans les cas où les jugements portés par l'auditeur comportent une plus grande part de subjectivité ;
- La gravité des déficiences du contrôle qui ont été relevées et qui sont pertinentes pour le point ;
- Le fait que le point soulève ou non un certain nombre de considérations distinctes, mais interreliées, en matière d'audit. Par exemple, des contrats à long terme peuvent amener l'auditeur à porter une attention importante à la comptabilisation des produits, aux litiges ou à d'autres éventualités, et peuvent avoir une incidence sur d'autres estimations comptables.

A30. La détermination des points, qui, parmi ceux ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur, ont été les plus importants lors de l'audit des états financiers de la période en cours et de leur nombre relève du jugement professionnel. Le nombre de points clés de l'audit à inclure dans le rapport de l'auditeur peut dépendre de la taille et de la complexité de l'entité, de la nature de ses activités et de son environnement ainsi que des faits et circonstances de la mission d'audit. En général, plus le nombre de points initialement considérés comme des points clés de l'audit est élevé, plus il est probable que l'auditeur ait à se demander si chacun de ces points répond à la définition d'un point clé de l'audit. Une liste longue des points clés de l'audit peut être contraire à la notion même de «points les plus importants» pour l'audit.

Communication des points clés de l'audit

Section distincte portant sur les points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 11)

- A31. L'emplacement de la section distincte intitulée « Points clés de l'audit » à proximité de l'opinion de l'auditeur peut mettre en exergue l'information de cette section et reconnaître la valeur que représentent pour les utilisateurs présumés des informations spécifiques à la mission.
- A32. L'ordre de présentation de chaque point dans la section «Points clés de l'audit» relève du jugement professionnel. Par exemple, l'auditeur peut présenter les points par ordre d'importance, selon son jugement, ou suivre l'ordre dans lequel les points sont traités dans les états financiers. La diligence requise par le paragraphe 11 en ce qui concerne l'inclusion de sous-titres a pour but de distinguer les points présentés les uns des autres.
- A33. Lorsque des informations financières comparatives sont présentées, l'introduction de la section « Points clés de l'audit » est adaptée de manière à attirer l'attention sur le fait que les points clés de l'audit décrits se rapportent uniquement à l'audit des états financiers de la période en cours, et peut inclure une mention de la période expressément couverte par ces états financiers (par exemple, « pour l'exercice clôturé le 31 décembre 20X1 »).

Description de chacun des points clés de l'audit (Voir par. 13)

- A34. Le caractère adéquat de la description d'un point clé de l'audit relève du jugement professionnel. La description d'un point clé de l'audit vise à fournir une explication succincte et équilibrée qui permettra aux utilisateurs présumés de comprendre les raisons pour lesquelles un point a été considéré comme l'un des plus importants lors de l'audit et la façon dont l'auditeur en a tenu compte lors de l'audit. Il est souhaitable de limiter l'emploi de termes d'audit hautement techniques pour aider les utilisateurs présumés qui ne possèdent pas une connaissance suffisante de l'audit à comprendre les raisons pour lesquelles l'auditeur s'est intéressé à certains points en particulier lors de son audit. La nature et l'étendue des informations que fournit l'auditeur doivent être équilibrées au regard des responsabilités respectives qui incombent à chacune des parties (c'est-à-dire pour l'auditeur la communication d'une information utile, concise et compréhensible, en veillant toutefois à ne pas être inopportunément dispensateur d'informations inédites relatives à l'entité).
- A35. Des informations sont considérées comme inédites lorsqu'elles n'ont pas déjà été rendues publiques par l'entité (il peut s'agir, par exemple, d'informations qui ne sont pas contenues dans les états financiers ou d'autres informations disponibles à la date du rapport de l'auditeur ou mentionnées par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans d'autres communications verbales ou écrites, comme des communiqués

d'annonce de résultats préliminaires ou des communications à l'intention des investisseurs). La responsabilité de ces informations incombe à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité.

- A36. L'auditeur doit veiller à ce que la description des points clés de l'audit ne fournisse pas de façon inopportune des informations inédites sur l'entité. Habituellement, la description d'un point clé de l'audit ne constitue pas une information inédite relative à l'entité, puisque le point est décrit dans le contexte de l'audit. Cependant, l'auditeur peut juger nécessaire d'ajouter des informations supplémentaires afin de faire état des raisons pour lesquelles il a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants de l'audit, c'est-à-dire comme un point clé de l'audit, et de la façon dont ce point a été traité dans le cadre de l'audit, à condition que la communication de ces informations ne soit pas interdite par la loi ou la réglementation. Lorsque l'auditeur détermine que ces informations sont nécessaires, il peut alors encourager la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à fournir les informations supplémentaires au lieu de communiquer lui-même des informations inédites dans son rapport d'audit.
- A37. La direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent décider d'inclure des informations nouvelles ou améliorées dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport annuel au sujet d'un point clé de l'audit compte tenu du fait que ce point sera communiqué dans le rapport de l'auditeur. Ce type d'information nouvelle ou améliorée peut, par exemple, fournir des informations plus étoffées sur la sensibilité des hypothèses clés sous-jacentes aux estimations comptables ou sur le raisonnement qui sous-tend l'adoption d'un principe ou d'une méthode comptable particulier par l'entité lorsqu'il existe d'autres options acceptables selon le référentiel comptable applicable.
- A38. La Norme ISA 720 (Révisée) définit le terme « rapport annuel » et explique que des documents tels que le rapport de gestion, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (par exemple, un rapport des administrateurs), une déclaration du président, une déclaration sur la gouvernance de l'entité, ou des rapports sur le contrôle interne et l'évaluation des risques peuvent faire partie du rapport annuel.³⁰ La Norme ISA 720 (Révisée) traite des obligations relatives aux autres informations incluses dans le rapport annuel. Même si son opinion sur les états financiers ne couvre pas les autres informations, l'auditeur peut se servir de ces informations ainsi que d'autres communications rendues publiques par l'entité ou d'autres sources fiables, pour rédiger la description d'un point clé de l'audit.

³⁰ Norme ISA 720 (Révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphes 12 (a) et A1-A3.

A39. La documentation d'audit constituée lors de l'audit peut également s'avérer utile à l'auditeur au moment de la rédaction de la description d'un point clé de l'audit. Ainsi, les communications écrites avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou la documentation constituée par l'auditeur sur les communications verbales avec celles-ci, ainsi que les autres pièces de documentation relatives à l'audit fournissent une base utile pour la communication de l'auditeur dans son rapport d'audit. En effet, la documentation d'audit constituée conformément à la Norme ISA 230 vise à couvrir les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions sur ces points et les jugements professionnels importants qu'il a fallu porter pour tirer ces conclusions, et sert de compte rendu de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, des résultats de ces procédures et des éléments probants recueillis. Cette documentation peut aider l'auditeur à concevoir une description des points clés de l'audit qui explique l'importance du point et à appliquer la diligence requise par le paragraphe 18.

Référence à l'information fournie sur le point dans les états financiers (Voir par. 13)

A40. Les paragraphes 13 (a)-(b) requièrent que la description de chacun des points clés de l'audit fait état des raisons pour lesquelles l'auditeur a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants de l'audit et de la façon dont ce point a été traité dans le cadre de l'audit. Par conséquent, la description des points clés de l'audit n'est pas simplement une répétition de ce qui est déjà communiqué dans les états financiers. Toutefois, un renvoi aux informations fournies y afférentes permet aux utilisateurs présumés de mieux comprendre la façon dont la direction a traité ces points lors de l'établissement des états financiers.

A41. En plus de faire référence aux informations y afférentes fournies, l'auditeur peut attirer l'attention sur des aspects clés de ces informations. L'étendue des informations fournies par la direction sur des aspects ou des facteurs précis relatifs à la façon dont un point en particulier influe sur les états financiers de la période en cours peut aider l'auditeur à attirer l'attention des utilisateurs présumés sur certains aspects du traitement de ce point lors de l'audit afin de les aider à comprendre les raisons pour lesquelles le point a été considéré comme un point clé de l'audit. Par exemple :

- Lorsqu'une entité fournit des informations étoffées sur les estimations comptables, l'auditeur peut attirer l'attention sur les informations fournies relatives aux hypothèses clés et à la fourchette des résultats possibles ainsi que sur d'autres informations qualitatives et quantitatives se rapportant aux principales sources d'incertitude relative aux estimations ou aux estimations comptables critiques lorsqu'il fait état des raisons pour lesquelles il a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants de l'audit et de la façon dont ce point a été traité lors de l'audit ;

- Lorsqu'il conclut, conformément à la Norme ISA 570 (Révisée), qu'il n'existe pas d'incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur peut néanmoins déterminer qu'un ou plusieurs points se rattachant à la conclusion qu'il a tirée aux termes de ses travaux d'audit conformément à la Norme ISA 570 (Révisée) constituent des points clés de l'audit. L'auditeur peut alors inclure, dans la description de ces points clés de l'audit faite dans son rapport d'audit, certains aspects des événements ou situations identifiés qui sont relatés dans les états financiers, tels que de lourdes pertes d'exploitation, les facilités de crédit disponibles et la possibilité de refinancement de la dette, ou les manquements aux conventions de prêt, ainsi que les facteurs d'atténuation de cette incertitude correspondants³¹.

Raisons pour lesquelles l'auditeur a considéré un point comme étant l'un des plus importants de l'audit (Voir paragraphe 13 (a))

- A42. La description d'un point clé de l'audit dans le rapport de l'auditeur vise à expliquer les raisons pour lesquelles le point a été considéré comme un point clé de l'audit. Il peut donc être utile pour l'auditeur de consulter les diligences requises par les paragraphes 9–10 et les modalités d'application énoncées aux paragraphes A12–A29 relatives à la détermination des points clés de l'audit, afin de considérer la façon dont ces points sont à communiquer dans son rapport d'audit. Par exemple, une explication des facteurs ayant amené l'auditeur à conclure qu'un point a nécessité une attention importante de sa part et qu'il constitue l'un des points ayant été les plus importants de l'audit intéressera fort probablement les utilisateurs présumés.
- A43. Lorsqu'il détermine ce qu'il faut inclure dans la description d'un point clé de l'audit, l'auditeur doit tenir compte de la pertinence de l'information pour les utilisateurs présumés. Il peut notamment se demander si la description facilite la compréhension de l'audit et des jugements portés par l'auditeur.
- A44. Le fait de rattacher un point directement aux circonstances propres à l'entité peut également contribuer à réduire le risque que les descriptions deviennent trop standardisées et perdent de leur utilité au fil du temps. Par exemple, il est possible que certains points soient considérés comme des points clés de l'audit pour un certain nombre d'entités d'un secteur donné en raison des circonstances propres à ce secteur ou de la complexité inhérente de l'information financière. Lorsqu'il décrit les raisons pour lesquelles il a considéré le point comme ayant été l'un des plus importants, l'auditeur peut juger utile de souligner certaines particularités de l'entité (par exemple, les circonstances ayant influé sur les jugements qui sous-tendent les états financiers de la période en cours) afin d'accroître la

³¹ Norme ISA 570 (Révisée), paragraphe A3.

pertinence de la description pour les utilisateurs présumés. Cela peut également avoir de l'importance dans le cas d'un point clé de l'audit qui revient d'une période à l'autre.

A45. La description peut également faire mention des principaux facteurs qui ont amené l'auditeur à considérer un point comme ayant été l'un des plus importants dans le contexte de l'audit. Par exemple :

- Des conditions économiques qui ont eu une incidence sur la capacité de l'auditeur à recueillir des éléments probants, par exemple des marchés qui ne sont pas liquides pour certains instruments financiers ;
- Des méthodes comptables nouvelles ou émergentes, sur par exemple des sujets spécifiques à l'entité ou au secteur d'activité sur lesquels l'équipe affectée à la mission a procédé à des consultations au sein du cabinet ;
- Des changements dans la stratégie ou le modèle économique de l'entité qui ont eu une incidence significative sur les états financiers.

Façon dont le point a été traité dans le cadre de l'audit (Voir par. 13 (b))

A46. Le niveau de détail à fournir dans le rapport de l'auditeur sur la description de la façon dont un point clé de l'audit a été traité lors de l'audit relève du jugement professionnel. Conformément au paragraphe 13 (b), l'auditeur peut inclure dans sa description un ou plusieurs des éléments suivants :

- Les aspects des réponses de l'auditeur ou de la stratégie qu'il a adoptée qui ont été les plus pertinents pour un point ou qui visaient expressément le risque évalué d'anomalies significatives ;
- Un bref aperçu des procédures qu'il a mises en œuvre ;
- Une indication des résultats des procédures d'audit ; ou
- Ses principales observations relatives au point concerné ;

ou une combinaison de ces éléments.

Il se peut que la législation, la réglementation, ou les normes nationales d'audit, prescrivent une forme ou contenu spécifique pour la description d'un point clé de l'audit ou spécifient l'inclusion d'un ou de plusieurs des éléments susmentionnés.

A47. Pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre l'importance d'un point clé de l'audit dans le contexte de l'audit des états financiers pris dans leur ensemble ainsi que la relation entre les points clés de l'audit et les autres éléments du rapport de l'auditeur, notamment l'opinion exprimée par l'auditeur, il peut être nécessaire de porter une attention particulière au libellé de la description du point clé de l'audit afin que celle-ci :

- Ne laisse pas sous-entendre que le point n'a pas été adéquatement résolu par l'auditeur lorsqu'il s'est forgé une opinion sur les états financiers ;
- Permette de rattacher directement le point aux circonstances propres à l'entité et ne contienne pas de formulations générales ou standardisées ;
- Tienne compte de la façon dont le point est traité, le cas échéant, dans les informations fournies dans les états financiers à son sujet ;
- Ne contienne pas d'opinions distinctes, explicites ou implicites, sur des éléments individuels des états financiers.

A48. La description des réponses de l'auditeur ou de la stratégie d'audit qu'il a adoptée sur un point, surtout lorsque la stratégie d'audit a dû être adaptée dans une large mesure en fonction des faits et circonstances propres à l'entité, peut aider les utilisateurs présumés à comprendre les circonstances inhabituelles et les jugements importants de l'auditeur requis pour répondre au risque d'anomalies significatives. En outre, il se peut que des circonstances propres à l'entité, la conjoncture économique ou des faits nouveaux dans le secteur d'activité aient influé sur la stratégie d'audit d'une période donnée. Il peut également être utile pour l'auditeur de mentionner la nature et l'étendue des communications qui ont eu lieu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au sujet du point.

A49. Par exemple, lorsqu'il décrit la stratégie qu'il a adoptée sur une estimation comptable qu'il a identifiée comme comportant un degré élevé d'incertitude, telle que l'évaluation d'instruments financiers complexes, l'auditeur peut juger utile de souligner qu'il a eu recours aux services d'un expert employé ou mandaté par lui. L'auditeur est responsable de son opinion sur les états financiers. La mention du recours à un expert n'atténue pas cette responsabilité et n'est donc pas incompatible avec les dispositions des paragraphes 14-15 de la Norme ISA 620³².

A50. La description des procédures mises en œuvre par l'auditeur, surtout en ce qui concerne les aspects de l'audit qui sont complexes ou nécessitent l'exercice du jugement peut être problématiques. Plus particulièrement, il peut être difficile de résumer les procédures mises en œuvre de manière concise tout en communiquant adéquatement la nature et l'étendue des mesures prises par l'auditeur sur les risques d'anomalies significatives et les jugements importants qu'il a dû porter. Néanmoins, l'auditeur peut considérer comme nécessaire de décrire certaines procédures mises en œuvre pour communiquer la façon dont le point a été traité lors de l'audit. Cette description fournit habituellement des indications générales plutôt qu'un exposé détaillé des procédures.

³² Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*.

A51. Comme indiqué au paragraphe A46, l'auditeur peut aussi fournir une indication des résultats de ses réponses aux risques dans la description du point clé de l'audit fournie dans son rapport d'audit. Il doit alors veiller à ce que la description ne laisse pas sous-entendre qu'une opinion distincte est exprimée sur un point clé de l'audit en particulier et ne remette pas en question l'opinion exprimée par l'auditeur sur les états financiers pris dans leur ensemble.

Circonstances dans lesquelles un point considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur (Voir par. 14)

A52. La loi ou la réglementation peuvent interdire à la direction ou l'auditeur de rendre public un point considéré comme un point clé de l'audit. Ainsi, certaines lois ou réglementations peuvent expressément interdire une communication publique qui pourrait compromettre l'enquête d'une autorité compétente sur un acte illégal avéré ou suspecté (par exemple, des points qui concernent ou qui semblent concerner le blanchiment d'argent).

A53. Comme indiqué au paragraphe 14 (b), il est extrêmement rare qu'un point considéré comme un point clé de l'audit ne soit pas communiqué dans le rapport de l'auditeur. Cela tient au fait qu'une telle communication est présumée être avantageuse pour l'intérêt public, car elle offre aux utilisateurs présumés davantage de transparence sur l'audit. Par conséquent, la décision de ne pas communiquer un point clé de l'audit n'est appropriée que dans les cas où les conséquences néfastes de la communication de ce point pour l'entité ou le public sont considérées comme si importantes que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles dépassent les avantages pour l'intérêt public.

A54. La décision de ne pas communiquer un point clé de l'audit repose sur les faits et circonstances s'y rattachant. Le fait pour l'auditeur de communiquer avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lui permet de comprendre le point de vue de la direction sur l'importance des conséquences néfastes que pourrait avoir la communication d'un point. Plus précisément, la communication avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise permet d'éclairer le jugement de l'auditeur dans sa prise de décisions quant à communication du point car elle :

- Aide l'auditeur à comprendre les raisons pour lesquelles le point n'a pas été rendu public par l'entité (par exemple, lorsque la législation, la réglementation, ou certains référentiels comptables permettent de ne pas le communiquer, ou d'en retarder la communication) ainsi que le point de vue de la direction sur les conséquences néfastes, le cas échéant, de la communication du point. La direction peut attirer l'attention sur certains aspects de la législation, la réglementation ou d'autres sources faisant autorité, qui peuvent être pertinentes dans la prise en considération des conséquences néfastes (par exemple, des aspects relatifs aux points susceptibles de nuire aux négociations

commerciales de l'entité ou à sa situation concurrentielle). Cependant, le point de vue de la direction sur les conséquences néfastes n'est pas suffisant à lui seul et l'auditeur doit tout de même déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication dépassent les avantages pour l'intérêt public, conformément au paragraphe 14 (b) ;

- Souligne si le point a fait l'objet de communications avec les autorités de régulation, de contrôle ou de surveillance compétentes, et en particulier si ces communications semblent appuyer les assertions de la direction quant aux raisons pour lesquelles il ne serait pas approprié de rendre public le point ;
- Permet à l'auditeur, s'il y a lieu, d'encourager la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à rendre publiques certaines informations pertinentes sur le point considéré. Il se peut, par exemple, que si les réticences de la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont limitées à certains aspects bien précis du point, d'autres informations peuvent être moins sensibles et pourraient être communiquées.

L'auditeur peut également considérer comme nécessaire d'obtenir une déclaration écrite de la direction au sujet des raisons pour lesquelles il ne serait pas approprié de rendre public le point, y compris le point de vue de la direction sur l'importance des conséquences néfastes pouvant découler d'une telle communication.

A55. Il peut également être nécessaire que l'auditeur examine l'incidence de la communication d'un point considéré comme un point clé de l'audit en tenant compte des règles d'éthique pertinentes. En outre, il est possible que la loi ou la réglementation exige de l'auditeur qu'il communique avec les autorités de régulation, de contrôle ou de surveillance compétentes au sujet du point, que celui-ci soit communiqué ou non dans le rapport de l'auditeur. Une telle communication peut également être utile à l'auditeur dans la prise en considération des conséquences néfastes pouvant découler de la communication du point.

A56. Les points que l'auditeur doit prendre en considération dans la décision de ne pas communiquer un point sont complexes et font largement appel à son jugement. Par conséquent, l'auditeur peut juger utile de solliciter un avis juridique.

Forme et contenu de la section « Points clés de l'audit » dans les autres cas (Voir par. 16)

A57. L'exigence du paragraphe 16 s'applique dans les trois cas suivants :

- (a) L'auditeur détermine, conformément au paragraphe 10, qu'il n'y a pas de points clés de l'audit (voir le paragraphe A59) ;
- (b) L'auditeur détermine, conformément au paragraphe 14, qu'un point clé de l'audit ne sera pas communiqué dans son rapport d'audit, et aucun autre point n'est considéré comme étant un point clé de l'audit ;
- (c) Les seuls points considérés comme des points clés de l'audit sont ceux que l'auditeur doit communiquer conformément au paragraphe 15.

A58. L'exemple de rédaction qui suit peut être utilisé dans le rapport de l'auditeur lorsque ce dernier a déterminé qu'il n'existe aucun point clé de l'audit à communiquer :

Points clés de l'audit

[A l'exception du point décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » (ou « Fondement de l'opinion défavorable ») ou de la section « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation »,] nous avons déterminé qu'il n'y avait pas d'[autre] point clé de l'audit à communiquer dans notre rapport.

A59. Pour déterminer les points clés de l'audit, l'auditeur doit porter un jugement sur l'importance relative des points ayant nécessité une attention importante de sa part. Il est donc rare que l'auditeur d'un jeu complet d'états financiers à usage général d'une entité cotée ne retienne pas, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, au moins un point clé à communiquer dans son rapport d'audit. Il se peut néanmoins que, dans un nombre limité de cas (par exemple, une entité cotée dont les activités sont très limitées), l'auditeur détermine qu'il n'y a aucun point clé de l'audit, conformément au paragraphe 10, du fait qu'un point n'a nécessité une attention importante de sa part.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 17)

A60. La Norme ISA 260 (Révisée) requiert de l'auditeur qu'il communique en temps opportun avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise³³. Le calendrier approprié de la communication des points clés de l'audit varie selon les circonstances de la mission. Cependant, l'auditeur peut communiquer ses vues préliminaires sur les points clés de l'audit lors des entretiens au sujet de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, et revenir sur ces points lorsqu'il fait état des résultats de l'audit. De cette manière, les difficultés d'ordre pratique qui se posent lorsque l'on tente d'établir un

³³ Norme ISA 260 (Révisée), paragraphe 21.

échange réciproque soutenu au sujet des points clés de l'audit peuvent être évitées au moment de la finalisation des états financiers aux fins d'émission.

- A61. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise permet à ceux-ci d'être informés des points clés de l'audit que l'auditeur a l'intention de communiquer dans son rapport d'audit et leur donne la possibilité d'obtenir, au besoin, des éclaircissements supplémentaires de sa part. L'auditeur peut juger utile de fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise un projet de rapport d'audit afin de favoriser la discussion. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise permet de reconnaître le rôle important de ceux-ci dans la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière et leur donne l'opportunité de comprendre le fondement des décisions prises par l'auditeur sur les points clés de l'audit et la façon dont ces points seront décrits dans son rapport d'audit. Elle permet aussi aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de se demander s'il ne serait pas utile de fournir des informations nouvelles ou améliorées, dans la mesure où ces points seront communiqués dans le rapport de l'auditeur.
- A62. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requise par le paragraphe 17 (a) s'applique aussi dans les circonstances extrêmement rares où un point considéré comme un point clé de l'audit n'est pas communiqué dans le rapport de l'auditeur (voir les paragraphes 14 et A54).
- A63. La diligence requise par le paragraphe 17 (b) selon laquelle l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise le fait qu'il a déterminé qu'il n'y a pas de points clés de l'audit à communiquer dans son rapport d'audit peut permettre à l'auditeur de poursuivre ses discussions avec d'autres personnes qui sont bien au fait de l'audit et des points importants qui en sont ressortis (telles que le responsable du contrôle qualité de la mission, dans les cas où un tel responsable a été affecté à la mission). Ces entretiens peuvent amener l'auditeur à remettre en cause sa conclusion sur l'absence de points clés de l'audit.

Documentation (Voir par. 18)

- A64. Le paragraphe 8 de la Norme ISA 230 requiert de l'auditeur qu'il prépare une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre, entre autres, les jugements professionnels importants. En ce qui concerne les points clés de l'audit, ces jugements professionnels comprennent la détermination, parmi les points communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, des points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur et le point de savoir si chacun de ces points constitue ou non un point clé de l'audit. Les jugements de l'auditeur portés dans ce cadre seront

probablement étayés par la documentation relative aux communications entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la documentation d'audit se rapportant à chaque point pris individuellement (voir le paragraphe A39), ainsi que par d'autres pièces de la documentation d'audit portant sur les points importants relevés lors de l'audit (par exemple, une note de synthèse). Toutefois, la présente Norme ISA ne requiert pas de l'auditeur qu'il documente les raisons pour lesquelles les autres points ayant fait l'objet de communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne constituent pas des points ayant nécessité une attention importante de sa part.