

Norme internationale d'audit 220 (révisée)

Norme ISA 220 (révisée)

*Gestion de la qualité d'un audit
d'états financiers*

À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*).

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité, de même qu'en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent le Conseil de supervision de l'intérêt public (*Public Interest Oversight Board*), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (*Consultative Advisory Group*) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

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 2024, 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 2024, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 220 (révisée) 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 de la Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée) © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée) © 2024 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements*.

Source originale: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 220 (REVISEE)

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022) (*)

(*) Les modifications apportées à la présente version française de la norme ISA 220 (révisée) résultent des modifications de concordance apportées à la suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de cette norme.

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1
Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes affectées aux missions	2-9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectif	11
Définitions	12
Diligences requises	
Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la gestion et l'atteinte du niveau de qualité des audits	13-15
Règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance	16-21
Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit	22-24
Ressources affectées à la mission	25-28
Réalisation de la mission	29-38
Suivi et prise de mesures correctives	39
Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité	40
Documentation	41
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	A1
Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes affectées aux missions	A2-A14
Définitions.....	A15-A28
Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la gestion et l'atteinte du niveau de qualité des audits	A29-A38
Règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance	A39-A49
Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit	A50-A59
Ressources affectées à la mission	A60-A79

Réalisation de la mission	A80-A108
Suivi et prise de mesures correctives	A109-A112
Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité	A113-A116
Documentation	A117-A120

La Norme internationale d'audit (ISA) 220, *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit* .

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (norme ISA) traite des responsabilités spécifiques de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission lors d'un audit d'états financiers, et des responsabilités y afférentes de l'associé responsable de la mission. La présente norme ISA est à lire conjointement avec les règles d'éthique pertinentes. (Voir par. A1, A39)

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes affectées aux missions

2. En application de la norme ISQM 1, le cabinet a pour objectif de concevoir, de mettre en œuvre et d'assurer le fonctionnement d'un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable : (Voir par. A13-A14)
 - (a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
 - (b) que les rapports sur la mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables d'une mission sont appropriés aux circonstances.¹
3. La présente Norme ISA est fondée sur l'hypothèse que le cabinet est soumis aux Normes ISQM ou à des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes. (Voir par. A2-A3)
4. Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet et de la conformité aux diligences de la présente norme ISA, l'équipe affectée à la mission, dirigée par l'associé responsable de la mission, a les responsabilités suivantes : (Voir par. A4-A11)
 - (a) mettre en œuvre les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité (c'est-à-dire ses politiques ou procédures) qui s'appliquent à la mission d'audit, en utilisant les informations communiquées par le cabinet ou obtenues de celui-ci ;
 - (b) déterminer, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles prévues dans les politiques ou procédures du cabinet ;
 - (c) communiquer au cabinet, les informations obtenues dans le cadre de la mission d'audit qui, conformément à ses politiques ou procédures, doivent lui être communiquées pour soutenir la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.
5. Se conformer aux diligences d'autres normes ISA peut fournir des informations pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission. (Voir par. A12)
6. L'intérêt public est servi par la réalisation systématique de missions d'audit de qualité en atteignant l'objectif de la présente norme et d'autres normes ISA pour chaque mission. Pour réaliser des missions d'audit de qualité, il convient de planifier et de réaliser les missions et d'établir les rapports y afférents, conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables. L'atteinte des objectifs de ces normes et la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables nécessitent l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique.

¹ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1, *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*, paragraphe 14.

7. La norme ISA 200² requiert que les membres de l'équipe affectée à la mission fassent preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et qu'ils exercent leur jugement professionnel. Le jugement professionnel est exercé en prenant des décisions fondées concernant les actions appropriées à mener pour gérer et atteindre le niveau de qualité, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. L'exercice de l'esprit critique favorise la qualité des jugements portés par l'équipe affectée à la mission et, de ce fait, favorise l'efficacité globale de l'équipe affectée à la mission en atteignant la qualité au niveau de la mission. C'est par leurs actions et leurs communications que les membres de l'équipe affectée à la mission pourront démontrer l'exercice approprié de leur esprit critique. Ces actions et communications peuvent comprendre des démarches spécifiques visant à atténuer les pressions susceptibles d'entraver l'exercice approprié de l'esprit critique, comme les biais inconscients ou les contraintes liées aux ressources. (Voir par. A34-A36)

Application proportionnée

8. Les diligences de la présente norme ISA sont censées être appliquées en fonction de la nature et des circonstances de chaque audit. Par exemple :
- (a) lorsque l'audit est réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, ce qui peut être le cas d'un audit d'entité peu complexe, certaines diligences de la présente norme ISA ne s'appliquent pas, car elles sont conditionnelles à la participation d'autres membres de l'équipe affectée à la mission ; (Voir par. A13-A14)
 - (b) lorsque l'audit n'est pas réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission ou que la nature et les circonstances de l'entité sont plus complexes, l'associé responsable de la mission peut confier la conception ou la mise en œuvre de certaines procédures, tâches ou mesures à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission.

Responsabilités de l'associé responsable de la mission

9. La responsabilité et l'obligation ultime de rendre compte du respect des diligences de la présente norme ISA demeurent celles de l'associé responsable de la mission. Lorsque l'expression « l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de... » est utilisée dans le libellé de la diligence, il est permis à l'associé responsable de la mission de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures à des membres de l'équipe affectée à la mission possédant les compétences ou l'expérience requises. Dans les autres cas, la présente norme ISA entend expressément que ce soit l'associé responsable de la mission qui respecte la diligence ou qui s'acquitte de la responsabilité, en obtenant au besoin des informations auprès d'autres membres de l'équipe affectée à la mission ou auprès du cabinet. (Voir par. A23-A25)

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA est applicable à tous les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022.

Objectif

11. L'objectif de l'auditeur est de gérer la qualité au niveau de la mission afin d'obtenir l'assurance raisonnable que le niveau de qualité a été atteint pour cette mission, c'est-à-dire que :
- (a) l'auditeur s'est acquitté de ses responsabilités et a réalisé l'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
 - (b) le rapport de l'auditeur émis est approprié aux circonstances.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, paragraphes 15-16 et A20-A24.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :

- (a) « Associé responsable de la mission³ » – Associé ou autre personne du cabinet responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport de l'auditeur émis au nom du cabinet et qui, lorsque ceci est requis, a obtenu l'autorisation appropriée d'une instance professionnelle, légale ou de régulation ;
- (b) « Revue de la qualité de la mission » – Évaluation objective, réalisée par la personne chargée de la revue de la qualité de la mission et achevée au plus tard à la date du rapport sur la mission, des jugements importants portés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions tirées à leur sujet ;
- (c) « Personne chargée de la revue de la qualité de la mission » – Associé, ou une autre personne au sein du cabinet ou une personne externe, désigné par le cabinet pour réaliser la revue de la qualité de la mission ;
- (d) « Équipe affectée à la mission » – Tous les associés et les collaborateurs réalisant la mission d'audit, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission, à l'exception des experts externes choisis par l'auditeur⁴ et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission⁵ ; (Voir par. A15-A25)
- (e) « Cabinet » – Professionnel exerçant à titre individuel, groupement de personnes ou société, ou autre entité composée de professionnels comptables, ou l'équivalent dans le secteur public ; (Voir par. A27)
- (f) « Cabinet du réseau » – Cabinet ou entité appartenant au réseau du cabinet ; (Voir par. A28)
- (g) « Réseau » - Structure élargie : (Voir par. A28)
 - (i) qui poursuit un objectif de coopération ; et
 - (ii) qui a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou dont les membres se partagent la propriété commune, le contrôle ou la direction, qui a des politiques ou des procédures communes de gestion de la qualité, une stratégie d'entreprise commune, qui utilise une marque commune ou qui se partage une part substantielle des ressources professionnelles ;
- (h) « Associé » – Toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels ;
 - (i) « Personnel professionnel » – Associés et collaborateurs professionnels du cabinet ;
 - (j) « Normes professionnelles » – Les Normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, ISA) et les règles d'éthique pertinentes ;
 - (k) « Règles d'éthique pertinentes » – Principes d'éthique professionnelle et les règles d'éthique qui s'appliquent aux professionnels comptables lors de la réalisation d'une mission d'audit. Les règles d'éthique pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions du Code international d'Éthique des Professionnels Comptables *Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (Code de l'IESBA) relatives aux audits d'états financiers, et, d'autre part, des exigences nationales plus strictes ;
 - (l) « Réponse » (liée à un système de gestion de la qualité) – Politiques ou procédures que le cabinet conçoit et met en œuvre pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité :

³ Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » s'entendent des termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

⁴ Paragraphe 6(a) de la norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, définit le terme « expert choisi par l'auditeur ».

⁵ La norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, établit des limites quant au recours à l'assistance directe. Elle indique également que la loi ou la réglementation peuvent interdire à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Par conséquent, le recours à l'assistance directe se limite aux situations où cela est permis.

- (i) les politiques consistent en l'énoncé de mesures qui devraient s'appliquer, pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actions et les décisions de façon implicite ;
 - (ii) les procédures sont les actions par lesquelles les politiques sont mises en œuvre ;
- (m) Collaborateurs – Professionnels, autres que les associés, y compris tous les experts employés par le cabinet.

Diligences requises

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la gestion et l'atteinte du niveau de qualité des audits

13. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit, notamment en ce qui concerne la mise en œuvre, pour les besoins de la mission, d'un environnement mettant l'accent sur la culture du cabinet et le comportement attendu des membres de l'équipe affectée à la mission. En agissant ainsi, l'associé responsable de la mission doit participer de façon suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit de manière à être en mesure de déterminer si les jugements importants portés, et les conclusions tirées, conviennent à la nature et aux circonstances de la mission. (Voir par. A29-A37)
14. En mettant en œuvre l'environnement décrit au paragraphe 13, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la prise de mesures claires, cohérentes et efficaces qui reflètent l'engagement de qualité du cabinet, et définir et communiquer le comportement attendu des membres de l'équipe affectée à la mission, notamment en soulignant : (Voir par. A31-A34)
- (a) la responsabilité de tous les membres de l'équipe affectée à la mission de contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission ;
 - (b) l'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles auprès des membres de l'équipe affectée à la mission ;
 - (c) l'importance de communications ouvertes et rigoureuses au sein de l'équipe affectée à la mission, et en s'assurant que les membres de l'équipe aient la possibilité de soulever des préoccupations sans crainte de représailles ;
 - (d) l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe affectée à la mission tout au long de la mission d'audit.
15. S'il confie la conception et la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures relatives à une diligence de la présente norme ISA à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission pour l'aider à se conformer aux diligences de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission doit néanmoins assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit, et ce, en assurant la direction et la supervision de ces membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Voir par. 9, A38)

Règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance

16. L'associé responsable de la mission doit avoir acquis une connaissance des règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Voir par. A39-A42, A49)
17. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe affectée à la mission soient conscients des règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que des

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

politiques ou des procédures du cabinet y afférentes, notamment en ce qui concerne : (Voir par. A24-A25, A41-A44)

- (a) l'identification et l'évaluation des menaces sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les réponses à ces menaces ;
 - (b) les circonstances pouvant entraîner un manquement aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe affectée à la mission lorsqu'ils prennent connaissance de manquements ;
 - (c) les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe affectée à la mission lorsqu'ils prennent connaissance de cas de non-conformité de l'entité aux textes législatifs et réglementaires⁶.
18. Lorsque des faits sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission qui indiquent l'existence d'une menace sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes, il doit évaluer cette menace dans le cadre de la conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet, à l'aide des informations pertinentes provenant du cabinet, de l'équipe affectée à la mission ou d'autres sources, et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A44-A44)
19. Tout au long de la mission d'audit, l'associé responsable de la mission doit rester attentif, au moyen d'observations et de demandes d'informations si nécessaire, aux manquements des membres de l'équipe affectée à la mission aux règles d'éthique pertinentes, ou aux politiques ou procédures du cabinet y afférentes. (Voir par. A46)
20. Lorsque des faits sont portés à l'attention de l'associé responsable de la mission que ce soit par l'intermédiaire du système de gestion de la qualité du cabinet ou d'autres sources, de faits indiquant que les règles d'éthique pertinentes applicables à la nature et aux circonstances de la mission d'audit n'ont pas été respectées, il doit, après consultation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Voir par. A47)
21. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de déterminer si les règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ont été respectées. (Voir par. A39, A48)

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit

22. L'associé responsable de la mission doit déterminer si les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions d'audit ont été suivies, et si les conclusions tirées à cet égard sont appropriées. (Voir par. A50-A52, A59)
23. L'associé responsable de la mission doit tenir compte des informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit lorsqu'il planifie et réalise la mission d'audit selon les normes ISA et qu'il se conforme aux diligences de la présente norme ISA. (Voir par. A54-A56)
24. Lorsque l'équipe affectée à la mission prend connaissance d'informations qui auraient pu conduire le cabinet à décliner la mission d'audit si ces informations avaient été connues avant la décision d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique, l'associé responsable de la mission doit les communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Voir par. A58)

Ressources affectées à la mission

⁶ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

25. L'associé responsable de la mission doit déterminer si des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de celle-ci. (Voir par. A60-A70, A74-A74, A79)
26. L'associé responsable de la mission doit déterminer si les membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur et les auditeurs internes fournissant une assistance directe qui ne font pas partie de cette équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, y compris le temps suffisant, pour réaliser la mission d'audit. (Voir par. A63, A72-A74)
27. Si, après s'être conformé aux diligences des paragraphes 25 et 26, l'associé responsable de la mission conclut que les ressources affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission d'audit, il doit prendre les mesures qu'il juge adéquates, notamment communiquer avec les personnes concernées pour faire valoir la nécessité d'affecter à la mission ou de mettre à disposition de l'équipe affectée à la mission des ressources additionnelles ou alternatives. (Voir par. A76-A78)
28. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité d'utiliser adéquatement les ressources affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission, en tenant compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Voir par. A64-A69)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et revue

29. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Voir par. A80)
30. L'associé responsable de la mission doit déterminer si, la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue : (Voir par. A81-A89, A94-A97)
 - (a) sont planifiées⁷ et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
 - (b) tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission par le cabinet.
31. L'associé responsable de la mission doit revoir la documentation d'audit à divers moments appropriés au cours de la mission, notamment la documentation d'audit se rapportant aux éléments suivants : (Voir par. A90-A93)
 - (a) les sujets importants⁸ ;
 - (b) les jugements importants, y compris ceux qui concernent les points difficiles ou controversés relevés pendant la mission d'audit, et les conclusions tirées ;
 - (c) les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.
32. A la date du rapport de l'auditeur, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir de sa revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, déterminer si

⁷ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 9.

⁸ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphe 8(c).

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport de l'auditeur. (Voir par. A90-A94)

33. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit revoir les états financiers et son rapport, incluant le cas échéant, la description des points clés de l'audit⁹ et la documentation d'audit qui s'y rapporte, afin de déterminer si le rapport à délivrer est approprié aux circonstances¹⁰.
34. L'associé responsable de la mission doit revoir les communications écrites officielles destinées à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou aux autorités de contrôle avant qu'elles ne soient transmises. (Voir par. A98)

Consultation

35. L'associé responsable de la mission doit : (Voir par. A99-A102)
 - (a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède à des consultations sur :
 - (i) les points difficiles ou controversés, ainsi que ceux pour lesquelles les politiques ou procédures du cabinet requièrent une consultation ;
 - (ii) les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, requièrent une consultation ;
 - (b) Déterminer si les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées durant la mission d'audit, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;
 - (c) Déterminer si la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont fait l'objet d'un accord de la part des personnes consultées ;
 - (d) déterminer si les conclusions ayant fait l'objet d'un accord ont été mises en œuvre.

Revue de la qualité de la mission

36. Dans le cas de missions d'audit pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise, l'associé responsable de la mission doit : (Voir par. A103)
 - (a) s'assurer qu'une personne chargée de la revue de la qualité de la mission a été désignée ;
 - (b) collaborer avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission et informer les autres membres de l'équipe affectée à la mission de leur responsabilité à cet égard ;
 - (c) s'entretenir avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission des points importants relevés et des jugements importants portés au cours de la mission d'audit, y compris de ceux identifiés lors de la revue de la qualité de la mission ;
 - (d) ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la date d'achèvement de la revue de la qualité de la mission. (Voir par. A104-A106)

Divergences d'opinions

37. Lorsque des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe affectée à la mission, ou entre l'équipe affectée à la mission et la personne chargée de la revue de la qualité de la mission ou les personnes actives dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, notamment celles qui

⁹ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁰ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, ou norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulées dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

tiennent un rôle consultatif, l'équipe affectée à la mission doit suivre les politiques ou procédures du cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences. (Voir par. A107-A108)

38. L'associé responsable de la mission doit :
- (a) assumer la responsabilité quant au traitement et à la résolution des divergences d'opinions, conformément aux politiques ou procédures du cabinet ;
 - (b) déterminer si les conclusions tirées sont consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
 - (c) ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la résolution des divergences d'opinions.

Suivi et prise de mesures correctives

39. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité : (Voir par. A109-A112)
- (a) d'acquérir une connaissance des informations tirées du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, telles qu'elles ont été communiquées par celui-ci, y compris, le cas échéant, les informations provenant du processus de suivi et de prise de mesures correctives du réseau et des cabinets du réseau ;
 - (b) de déterminer la pertinence et l'incidence, pour la mission d'audit, des informations mentionnées en a), et prendre les mesures appropriées ;
 - (c) de demeurer attentif, tout au long de la mission d'audit, aux informations qui pourraient être utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet, et de communiquer ces informations aux responsables de ce processus.

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité

40. L'associé responsable de la mission doit déterminer, avant de dater le rapport de l'auditeur, s'il a assumé la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit. Ainsi, il doit déterminer : (Voir par. A113-A116)
- (a) si sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, de sorte qu'il soit en mesure de déterminer si les jugements importants portés et les conclusions tirées conviennent à la nature et aux circonstances de la mission ;
 - (b) si la nature et les circonstances de la mission d'audit et les changements apportés à celles-ci, le cas échéant, ainsi que les politiques ou procédures du cabinet y afférentes, ont été pris en compte afin d'être conforme aux diligences de la présente norme ISA.

Documentation

41. Dans le cadre de l'application de la norme ISA 230¹¹, l'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit : (Voir par. A117-A120)
- (a) les points relevés, les entretiens pertinents avec le personnel professionnel du cabinet et les conclusions tirées relativement :
 - (i) au respect des règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;
 - (ii) à l'acceptation et au maintien de la relation client et de la mission d'audit ;
 - (b) la nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit, les conclusions qui en ont découlé et la façon dont celles-ci ont été mises en œuvre ;

¹¹ Norme ISA 230, paragraphes 8-11 et A6.

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- (c) si la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité de la mission, que celle-ci a été achevée à la date du rapport de l'auditeur ou avant.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de la présente norme ISA (Voir par. 1)

A1. La présente norme ISA s'applique à tous les audits d'états financiers, y compris les audits d'états financiers de groupe. La norme ISA 600 (révisée)¹² traite des considérations particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers de groupe et lorsqu'il y a participation des auditeurs des composants. La norme ISA 600 (révisée), adaptée si nécessaire aux circonstances, peut également se révéler utile lors d'une mission d'audit d'états financiers lorsque l'équipe affectée à la mission compte des personnes qui travaillent pour un autre cabinet. Par exemple, une équipe affectée à la mission peut faire intervenir une telle personne pour l'observation de la prise d'inventaire physique, l'inspection d'immobilisations corporelles ou la mise en œuvre de procédures d'audit dans un centre de services partagés qui se situe dans un lieu éloigné.

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes affectées aux missions (Voir par. 2- 9)

A2. La norme ISQM 1 traite des responsabilités du cabinet relatives à la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.

A3. Les cabinets ou des exigences nationales peuvent employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire les composantes du système de gestion de la qualité. Les exigences nationales concernant la responsabilité qui incombe au cabinet de concevoir, de mettre en œuvre et d'assurer le fonctionnement d'un système de gestion de la qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de la norme ISQM 1 lorsqu'elles traitent des diligences de cette norme et qu'elles imposent au cabinet d'en atteindre l'objectif.

Responsabilités de l'équipe affectée à la mission à l'égard du système de gestion de la qualité du cabinet (Voir par. 4)

A4. La gestion de la qualité au niveau de la mission repose sur le système de gestion de la qualité du cabinet ainsi que sur la nature et les circonstances particulières de la mission d'audit. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est responsable de communiquer les informations qui permettront aux membres de l'équipe affectée à la mission de comprendre leurs responsabilités concernant la réalisation des missions, et de s'en acquitter. Ces communications peuvent par exemple porter sur les politiques ou procédures relatives à la consultation de personnes désignées dans certaines situations comportant des sujets techniques ou éthiques complexes, ou à la participation d'experts désignés par le cabinet dans des missions spécifiques pour la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard de sujets particuliers (par exemple, le cabinet peut préciser que des experts en matière de crédit qu'il a désignés doivent participer à l'audit des provisions pour pertes de crédit attendues d'institutions financières).

A5. Les réponses du cabinet peuvent inclure les politiques ou procédures mises en œuvre par un réseau ou par d'autres cabinets, structures ou organisations du même réseau (les exigences du réseau ou les services du réseau sont traités plus en détail dans la norme ISQM 1, sous la rubrique « Exigences du réseau ou services du réseau »)¹³. Les diligences de la présente norme ISA reposent sur les prémisses que le cabinet est responsable de la prise de mesures nécessaires pour permettre aux équipes affectées aux missions de mettre en œuvre les exigences du réseau ou d'utiliser les services du réseau, lors de la mission d'audit (par exemple une exigence d'utiliser une méthodologie d'audit élaborée par un cabinet membre d'un réseau de cabinets). Selon la norme ISQM 1, il incombe au cabinet de déterminer de quelle manière les exigences du réseau ou les services du réseau sont

¹² Norme ISA 600 (révisée), *Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

¹³ Norme ISQM 1, paragraphe 49(b).

pertinents et comment ils sont pris en compte au regard de son propre système de gestion de la qualité.¹⁴

- A6. Certaines réponses aux risques liés à la qualité au niveau du cabinet ne sont pas mises en œuvre au niveau de la mission, mais demeurent néanmoins pertinentes en respectant les diligences de la présente norme ISA. Des exemples de réponses au niveau du cabinet sur lesquelles l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer pour se conformer aux diligences de la présente norme ISA incluent :
- les processus de recrutement et de formation professionnelle ;
 - les applications informatiques (IT) qui assurent le suivi en matière d'indépendance par le cabinet ;
 - le développement d'applications informatiques qui assurent l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions d'audit ;
 - l'élaboration de méthodologie d'audit ainsi que d'outils de mise en œuvre et d'application.
- A7. En raison de la nature de chaque mission d'audit et des circonstances qui lui sont propres, ainsi que des changements pouvant survenir au cours de la mission, le cabinet ne peut pas identifier tous les risques liés à la qualité susceptibles de survenir lors de la mission ou établir toutes les réponses pertinentes et appropriées. Les membres de l'équipe affectée à la mission exercent donc leur jugement professionnel pour déterminer s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet, et ce, pour atteindre l'objectif de la présente norme ISA¹⁵.
- A8. La détermination, par l'équipe affectée à la mission, de la nécessité de réponses au niveau de la mission (et, le cas échéant, de la nature de ces réponses) sera influencée par les diligences de la présente norme ISA, par la connaissance qu'a l'équipe affectée à la mission de la nature et des circonstances de la mission, ainsi que par tout changement survenant au cours de la mission. Par exemple, des circonstances imprévues en cours de mission pourraient amener l'associé responsable de la mission à demander la participation du personnel professionnel possédant l'expérience appropriée, en plus de ceux initialement affectés à la mission ou mis à la disposition de l'équipe affectée à la mission par le cabinet.
- A9. L'équilibre relatif des efforts de l'équipe affectée à la mission afin de respecter les diligences de la présente norme ISA (c'est-à-dire entre la mise en œuvre des réponses du cabinet et la conception et la mise en œuvre de réponses propres à la mission complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet) peut varier. Le cabinet peut, par exemple, concevoir un programme de travail à utiliser dans des circonstances applicables à la mission (comme un programme de travail propre à un secteur donné). À l'exception de l'établissement du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre, il pourrait ne pas être nécessaire d'ajouter des procédures d'audit supplémentaires au niveau de la mission à ce programme de travail. Il se peut aussi que l'équipe affectée à la mission, afin de respecter les diligences relatives à la réalisation de la mission indiquées dans la présente norme ISA, se focalise davantage sur la conception et la mise en œuvre de réponses au niveau de la mission tenant compte de la nature et des circonstances particulières de cette mission (par exemple, planification et mise en œuvre de procédures pour répondre aux risques d'anomalies significatives qui ne sont pas visés par les programmes de travail du cabinet).
- A10. D'ordinaire, pour se conformer aux diligences de la présente norme ISA, l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet, sauf si :
- selon sa connaissance ou son expérience pratique, les politiques ou procédures du cabinet ne conviendront pas à la nature et aux circonstances de la mission ;

¹⁴ Norme ISQM 1, paragraphe 49(a).

¹⁵ La norme ISA 200 requiert que l'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers.
ISA 220 (révisée) CNCC-CSOEC-IRE 2025 15/41

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures laissent entrevoir le contraire (par exemple des informations découlant des activités de suivi du cabinet, d'inspections externes ou d'autres sources pertinentes indiquent que les politiques ou procédures du cabinet ne fonctionnent pas efficacement).
- A11. Lorsque l'associé responsable de la mission prend connaissance (notamment par l'intermédiaire d'autres membres de l'équipe affectée à la mission) de l'inefficacité des réponses du cabinet aux risques liés à la qualité pour cette mission en particulier, ou s'il n'est pas en mesure de s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet, il en informe rapidement le cabinet conformément à paragraphe 39(c), ces informations étant utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Par exemple, si un membre de l'équipe affectée à la mission constate qu'un logiciel d'audit comporte une faille de sécurité, le fait d'en informer sans tarder le personnel professionnel concerné permettra au cabinet de prendre des dispositions pour mettre à jour le logiciel d'audit et le déployer de nouveau. Voir également le paragraphe A71 concernant les ressources suffisantes et appropriées.

Informations pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission (Voir par. 6)

- A12. La conformité aux diligences d'autres normes ISA peut fournir des informations pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission. Par exemple, la connaissance de l'entité et de son environnement qui doit être acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁶ fournit des informations qui peuvent être pertinentes afin d'être conforme aux diligences de la présente norme ISA. Ces informations peuvent être pertinentes afin de déterminer :

- La nature des ressources à déployer pour des domaines d'audit spécifiques, telles que l'utilisation des membres de l'équipe affectée à la mission ayant une expérience appropriée pour des domaines à risque élevé, ou la participation d'experts pour des sujets complexes ;
- L'importance des ressources à allouer aux domaines d'audit spécifiques, comme le nombre de personnes de l'équipe à affecter à l'observation de l'inventaire physique dans les cas où il existe de multiples sites ;
- la nature, le calendrier et l'étendue de la revue des travaux effectués par les membres de l'équipe, en fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- l'allocation des heures budgétées pour l'audit, y compris la nécessité d'allouer des heures additionnelles, et des heures de membres de l'équipe affectée à la mission plus expérimentés aux domaines comportant plus de risques d'anomalies significatives, ou pour lesquels les risques identifiés sont évalués comme étant plus élevés.

Application proportionnée (Voir par. 2, 8)

- A13. Dans un plus petit cabinet, les politiques ou procédures peuvent désigner un associé responsable de la mission qui, au nom du cabinet, pour concevoir bon nombre de réponses aux risques liés à la qualité auxquels est exposé le cabinet, car ce pourrait être une manière plus efficace de concevoir et de mettre en œuvre les réponses dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet. En outre, les politiques ou procédures d'un plus petit cabinet peuvent être moins formalisées. Par exemple, dans le cas d'un très petit cabinet réalisant relativement peu de missions d'audit, on pourrait conclure qu'il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre au niveau du cabinet un système de suivi en matière d'indépendance, et de charger plutôt l'associé responsable de la mission d'effectuer cette tâche au niveau de la mission.
- A14. Les diligences relatives à la direction, à la supervision et à la revue des travaux d'autres membres de l'équipe affectée à la mission ne s'appliquent que si l'associé responsable de la mission n'est pas le seul membre de l'équipe affectée à la mission.

¹⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

Définitions

Équipe affectée à la mission (Voir par. 12(d))

- A15. L'équipe affectée à la mission peut être organisée de différentes manières. Par exemple, les membres d'une équipe affectée à la mission peuvent être installés au même endroit ou dans des endroits différents, et être divisés en groupes selon leurs activités. Quelle que soit l'organisation de l'équipe affectée à la mission, toutes les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit¹⁷ dans le cadre de la mission d'audit sont des membres de l'équipe affectée à la mission.
- A16. La définition du terme « équipe affectée à la mission » est axée sur les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Les éléments probants, nécessaires pour étayer l'opinion et le rapport de l'auditeur, sont principalement recueillis au moyen de procédures d'audit mises en œuvre au cours de l'audit¹⁸. Les procédures d'audit englobent les procédures d'évaluation des risques¹⁹ et les procédures d'audit complémentaires²⁰. Comme expliqué dans la norme ISA 500, les procédures d'audit comprennent l'inspection, l'observation, les confirmations externes, le contrôle arithmétique, la réexécution, les procédures analytiques et les demandes d'informations ; ces techniques sont souvent utilisées en diverses combinaisons²¹. D'autres normes ISA peuvent aussi prévoir des procédures spécifiques à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants, par exemple la norme ISA 520²².
- A17. Les équipes affectées aux missions comprennent du personnel professionnel, et peuvent aussi comprendre des personnes mettant en œuvre des procédures d'audit et provenant :
- (a) soit d'un cabinet du réseau ;
 - (b) soit d'un cabinet qui n'est pas membre du réseau ou d'un autre fournisseur de services²³.

Par exemple, une personne provenant d'un autre cabinet pourrait mettre en œuvre des procédures d'audit concernant les informations financières d'un composant dans un audit de groupe, ou participer à l'observation d'une prise d'inventaire physique ou à l'inspection d'immobilisations corporelles dans un établissement qui se situe dans un lieu éloigné.

- A18. Les équipes affectées aux missions peuvent également comprendre des personnes provenant de centres de prestation de services qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, il peut être convenu que certaines tâches répétitives ou spécialisées soient exécutées par du personnel professionnel possédant les compétences appropriées ; ces personnes font alors partie de l'équipe affectée à la mission. Les centres de prestation de services peuvent être établis par le cabinet, le réseau ou d'autres cabinets, structures ou organisations membres du même réseau. Par exemple, une fonction centralisée pourrait faciliter la mise en œuvre de procédures de confirmation externe.
- A19. Les équipes affectées aux missions peuvent comprendre des personnes possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit mettant en œuvre des procédures dans le cadre de la mission d'audit, par exemple des personnes possédant une expertise en ce qui concerne la comptabilisation des impôts sur le résultat ou l'analyse d'informations complexes générées au moyen d'outils et de techniques automatisés aux fins d'identification de relations inhabituelles ou inattendues. Une personne n'est pas membre de l'équipe affectée à la mission si sa

¹⁷ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe A10.

¹⁸ Norme ISA 200, paragraphe A31.

¹⁹ La norme ISA 315 (révisée en 2019) énonce des diligences relatives aux procédures d'évaluation des risques.

²⁰ La norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, énonce des diligences relatives aux procédures d'audit complémentaires, y compris les tests des contrôles et les procédures de corroboration.

²¹ Norme ISA 500, paragraphes A14-A25.

²² Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

²³ Norme ISQM 1, paragraphe 16(v).

participation à la mission se limite à un rôle de consultation. Les paragraphes 35 et A99-A102 traitent des consultations.

- A20. Lorsque la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité, la personne chargée de la revue de la qualité de la mission et toutes les autres personnes qui réalisent cette revue ne sont pas membres de l'équipe affectée à la mission. Ces personnes peuvent être soumises à des règles d'indépendance spécifiques.
- A21. Un auditeur interne fournissant une assistance directe et un expert externe désigné par l'auditeur dont les travaux sont utilisés dans la mission ne sont pas membres de l'équipe affectée à la mission²⁴. Les diligences et les modalités d'application relatives à l'utilisation, par l'auditeur, des travaux d'auditeurs internes fournissant une assistance directe figurent dans la norme ISA 610 (révisée en 2013) ; celles relatives à l'utilisation des travaux d'un expert externe se trouvent dans la norme ISA 620. La conformité à ces normes ISA requiert de l'auditeur qu'il obtienne - dans le cas de l'utilisation des travaux d'auditeurs internes fournissant une assistance directe - des éléments probants suffisants et appropriés sur ces travaux, et qu'il mette en œuvre - dans le cas de l'utilisation des travaux d'un expert de son choix - des procédures d'audit à l'égard de ceux-ci.
- A22. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe constituent collectivement l'« associé responsable de l'audit du groupe » et l'« équipe de mission » dans les normes ISA. La présente Norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre pour les besoins de l'audit du groupe.

Responsabilités de l'associé responsable de la mission (Voir par. 9, par. 12(d))

- A23. Lorsque la présente norme ISA précise expressément qu'une diligence ou une responsabilité doit être assumée par l'associé responsable de la mission, celui-ci peut avoir besoin pour ce faire, d'obtenir des informations auprès du cabinet ou d'autres membres de l'équipe affectée à la mission (notamment des informations lui permettant de prendre les décisions ou de porter les jugements nécessaires). Par exemple, il incombe à l'associé responsable de la mission de déterminer si les membres de l'équipe affectée à la mission possèdent collectivement la compétence et les capacités nécessaires à la réalisation de la mission d'audit. Afin de pouvoir porter un jugement sur le caractère approprié de la compétence et des capacités des membres de l'équipe affectée à la mission, l'associé responsable de la mission pourrait avoir besoin d'informations rassemblées par l'équipe affectée à la mission ou provenant du système de gestion de la qualité du cabinet.

Application des politiques ou procédures du cabinet par les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 9, 12(d), 17)

- A24. Dans le contexte du système de gestion de la qualité du cabinet, il incombe aux membres de l'équipe affectée à la mission de mettre en œuvre les politiques ou procédures du cabinet applicables à la mission d'audit. Parce qu'ils ne sont ni des associés ni des collaborateurs du cabinet de l'associé responsable de la mission, les membres de l'équipe affectée à la mission provenant d'un autre cabinet pourraient ne pas être soumis au système de gestion de la qualité du cabinet ni aux politiques ou procédures de celui-ci. En outre, les politiques ou procédures d'un autre cabinet peuvent ne pas être similaires à celles du cabinet de l'associé responsable de la mission. Par exemple, il peut y avoir des différences dans les politiques ou procédures concernant la direction, la supervision et la revue, en particulier lorsque l'autre cabinet se trouve dans un pays dont le système juridique, la langue ou la culture diffèrent de ceux du cabinet de l'associé responsable de la mission. Par conséquent, si

²⁴ Voir la norme ISA 620, paragraphes 12-13, et la norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphes 21-25.

l'équipe affectée à la mission inclut des personnes provenant d'un autre cabinet, il peut être nécessaire pour le cabinet ou l'associé responsable de la mission de prendre diverses mesures pour mettre en œuvre les politiques ou procédures du cabinet concernant les travaux de ces personnes.

A25. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent requérir du cabinet ou de l'associé responsable de la mission qu'il prenne différentes mesures que celles qui s'appliquent à ses membres, afin de déterminer si une personne provenant d'un autre cabinet :

- possède la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit. Par exemple, cette personne ne serait pas soumise au processus de recrutement et de formation du cabinet et, par conséquent, les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir que cette détermination peut se faire au travers d'autres mesures, comme l'obtention d'informations de l'autre cabinet ou d'un organisme chargé de l'inscription ou de l'octroi de licences. Les paragraphes 26 et A59-A64 de la norme ISA 600 (révisée) contiennent des indications sur la prise de connaissance de la compétence et des capacités des auditeurs des composants ;
- comprend les règles d'éthique qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe. Par exemple, cette personne ne serait pas tenue de suivre la formation offerte par le cabinet sur ses politiques ou procédures relatives aux règles d'éthique pertinentes. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent établir qu'on peut s'assurer de cette connaissance au travers d'autres mesures, comme informer la personne des dispositions des règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à la mission d'audit, ou lui fournir des manuels ou des guides sur le sujet ;
- confirmera son indépendance. Par exemple, les personnes qui ne sont pas du personnel professionnel peuvent ne pas être capable de remplir des déclarations d'indépendance directement dans les systèmes du cabinet. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent établir que ces personnes puissent attester leur indépendance par rapport à la mission d'audit par d'autres moyens, comme une confirmation écrite.

A26. Lorsque les politiques ou procédures du cabinet requièrent la réalisation d'activités particulières dans certaines circonstances (par exemple la tenue de consultations sur un point précis), il peut être nécessaire de faire connaître ces politiques ou procédures aux personnes qui ne sont pas du personnel professionnel. Si les circonstances en question surviennent, ces personnes seront alors en mesure d'en informer l'associé responsable de la mission, ce qui lui permettra de se conformer aux politiques ou procédures du cabinet. Par exemple, dans un audit de groupe, si l'auditeur d'un composant met en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'un composant et relève un point délicat ou controversés, pertinent par rapport aux états financiers du groupe et qui doit faire l'objet de consultations²⁵ selon les politiques ou procédures de l'auditeur du groupe, il sera en mesure d'en informer l'auditeur du groupe.

Cabinet (Voir par. 12(e))

A27. La définition du terme « cabinet » énoncée dans les règles d'éthique pertinentes peut être différente de celle de la présente norme ISA.

« Réseau » et « cabinet du réseau » (Voir par. 12(f)-12(g))

A28. Les définitions des termes « réseau » et « cabinet du réseau » indiquées dans les règles d'éthique pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISA. Le Code de l'IESBA fournit par ailleurs des indications concernant ces termes. Les réseaux et les autres cabinets du réseau peuvent être structurés de diverses façons, et ils sont toujours externes au cabinet. Les dispositions de la présente norme ISA qui concernent les réseaux s'appliquent également à toutes les structures ou organisations qui ne font pas partie du cabinet, mais qui existent au sein du réseau.

²⁵ Voir le paragraphe 35.

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la gestion et l'atteinte du niveau de qualité des audits (Voir par. 13-15)

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité

A29. La norme ISQM 1 requiert du cabinet d'établir des objectifs en matière de qualité concernant la gouvernance et l'équipe dirigeante, lesquels contribuent à la conception, à la mise en œuvre et au fonctionnement du système de gestion de la qualité. L'associé responsable de la mission, à qui incombe la responsabilité de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité, s'appuie sur une culture qui promeut l'engagement qualité du cabinet. Pour satisfaire aux diligences des paragraphes 13 et 14 de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission peut communiquer directement avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission et renforcer son message en adoptant une conduite exemplaire. Une culture qui promeut l'engagement qualité est d'autant plus claire et forte que les membres de l'équipe affectée à la mission adoptent les comportements attendus dans le cadre de la réalisation de la mission.

Application proportionnée

A30. La nature et l'étendue des mesures prises par l'associé responsable de la mission pour promouvoir l'engagement de qualité du cabinet peuvent être fonction de divers facteurs, notamment la taille, la structure, la dispersion géographique et la complexité du cabinet et de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Il peut être suffisant, dans le cas de petites équipes affectées aux missions, d'interagir directement avec les membres et de donner l'exemple pour obtenir l'adhésion des membres à la culture souhaitée, tandis que des communications plus formalisées peuvent être nécessaires dans les grandes équipes affectées aux missions dont les membres sont dispersés sur le plan géographique.

Participation suffisante et appropriée

A31. Il existe plusieurs façons pour l'associé responsable de la mission de démontrer que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, notamment en :

- assumant la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de la revue des travaux qu'ils effectuent afin d'être conforme aux diligences de la présente norme ISA ;
- adaptant la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en fonction de la nature et des circonstances de la mission.

Communications

A32. Les membres de l'équipe affectée à la mission communiquent en temps opportun les informations pertinentes afin de se conformer aux diligences de la présente norme ISA, ce qui contribue à la réalisation d'une mission d'audit de qualité. Ils peuvent communiquer ces informations entre eux ou avec :

- (a) le cabinet (par exemple les personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, y compris celles à qui est assignée la responsabilité ultime ou opérationnelle à l'égard du système de gestion de la qualité) ;
- (b) d'autres personnes participant à l'audit (par exemple des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe²⁶ ou un expert externe désigné par l'auditeur²⁷) ;

²⁶ Voir la norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphe A41.

²⁷ Voir la norme ISA 620, paragraphe 11(c) et A30.

- (c) des parties externes au cabinet (par exemple la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les autorités de contrôle).

A33. La nature et les circonstances de la mission d'audit peuvent avoir une incidence sur les décisions de l'associé responsable de la mission quant aux manières efficaces et appropriées de communiquer avec les membres de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, pour assurer une direction, une supervision et une revue appropriées, le cabinet peut utiliser des applications informatiques qui facilitent les communications entre des membres de l'équipe affectée à la mission qui effectuent leurs travaux dans différents lieux géographiques.

Esprit critique (Voir par.7)

A34. Il incombe à l'associé responsable de la mission d'insister sur l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe affectée à la mission tout au long de la mission d'audit. Les conditions inhérentes à certaines missions d'audit peuvent faire en sorte que l'équipe affectée à la mission subisse des pressions qui pourraient nuire à l'exercice d'un esprit critique approprié au moment de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit ainsi que de l'évaluation des éléments probants. Ainsi, lorsqu'elle établit la stratégie générale d'audit selon la norme ISA 300, il peut être nécessaire que l'équipe affectée à la mission détermine si de telles conditions existent dans le cadre de la mission d'audit et, si tel est le cas, déterminer les mesures à prendre par le cabinet ou l'équipe affectée à la mission pour atténuer les effets de ces pressions.

A35. Les freins à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission peuvent comprendre, sans toutefois s'y limiter :

- des contraintes budgétaires, qui pourraient dissuader l'équipe affectée à la mission d'avoir recours à des ressources possédant une expérience ou une expertise suffisante, y compris des experts, qui sont nécessaires dans les audits de certaines entités, lorsque la connaissance et l'évaluation des risques, les réponses à ces risques et l'évaluation critique des positions de la direction nécessitent une expertise technique ou des compétences spécialisées ;
- des échéances serrées, qui pourraient avoir une influence négative sur le comportement des personnes qui effectuent les travaux et de celles qui les dirigent, les supervisent et passent en revue leurs travaux. Par exemple, des contraintes de temps externes pourraient entraver l'analyse efficace d'informations complexes ;
- un manque de collaboration ou des pressions excessives de la direction, qui pourraient nuire à la capacité de l'équipe affectée à la mission à résoudre les points difficiles ou controversés ;
- une connaissance insuffisante de l'entité et de son environnement, de son système de contrôle interne et du référentiel comptable applicable, qui pourrait restreindre la capacité de l'équipe affectée à la mission à porter les jugements appropriés et à mettre en question les assertions de la direction ;
- des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes, qui pourraient amener l'équipe affectée à la mission à adopter un biais pour le choix des sources d'éléments probants, en favorisant les éléments probants dont les sources sont les plus facilement accessibles ;
- une confiance excessive envers les outils et techniques automatisés, qui pourrait amener l'équipe affectée à la mission à ne pas évaluer les éléments probants d'un œil critique.

A36. Les biais de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe affectée à la mission, incluant par exemple la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit ou l'évaluation des éléments probants. Des exemples de biais inconscients de l'auditeur pouvant nuire à l'exercice de l'esprit critique et, par conséquent, influencer sur le caractère raisonnable des jugements professionnels que porte l'équipe affectée à la mission pour se conformer aux diligences de la présente norme ISA peuvent comprendre :

- biais lié à la disponibilité : tendance à donner plus de poids aux événements ou aux expériences qui viennent immédiatement à l'esprit ou auxquelles on a immédiatement accès ;
- biais lié à la confirmation : tendance à donner plus de poids aux informations qui corroborent une croyance existante au détriment de celles qui la contredisent ou la mettent en doute ;
- pensée de groupe : tendance à penser ou à prendre des décisions en tant que groupe, ce qui fait obstacle à la créativité ou à la responsabilité individuelle ;
- biais lié à la confiance excessive : tendance à surestimer ses propres capacités à évaluer avec exactitude des risques ou d'autres jugements ou décisions ;
- biais lié à l'ancrage : tendance à utiliser les informations recueillies initialement comme point d'ancrage, ce qui mène à l'évaluation inadéquate des informations recueillies ultérieurement ;
- biais lié à l'automatisation : tendance à favoriser les résultats générés par des systèmes automatisés, même lorsque le raisonnement humain ou la présence d'informations contradictoires mettent en doute la fiabilité ou l'adéquation de ces résultats.

A37. L'équipe affectée à la mission peut prendre des mesures pour atténuer les pressions sur l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, peuvent comprendre :

- le fait de rester attentif aux changements dans la nature et les circonstances de la mission d'audit qui nécessitent l'affectation de ressources additionnelles ou de remplacement, et demander ces ressources aux responsables de l'affectation des ressources au sein du cabinet ;
- alerter explicitement l'équipe affectée à la mission de cas ou de situations où l'auditeur est plus susceptible d'adopter un biais conscient ou inconscient (par exemple les aspects nécessitant un degré de jugement plus élevé), et souligner l'importance de consulter des membres de l'équipe affectée à la mission plus expérimentés pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- modifier la composition de l'équipe affectée à la mission, par exemple, en demandant que des personnes plus expérimentées possédant des compétences ou des connaissances plus approfondies ou une expertise particulière soient affectées à la mission ;
- impliquer des membres de l'équipe affectée à la mission plus expérimentés pour traiter avec les membres de la direction avec qui il est difficile d'interagir ;
- impliquer des membres de l'équipe affectée à la mission possédant des compétences ou des connaissances spécialisées, ou à un expert désigné par l'auditeur, pour assister l'équipe affectée à la mission face à des aspects complexes ou subjectifs de l'audit ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en faisant appel aux membres de l'équipe affectée à la mission plus expérimentés, exercer une surveillance en personne accrue ou effectuer une revue plus approfondie de certains papier de travail en ce qui concerne :
 - les aspects complexes ou subjectifs de l'audit ;
 - les domaines qui présentent des risques pour l'atteinte du niveau de qualité de la mission d'audit ;
 - les aspects comportant un risque de fraude,
 - les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes législatifs ou réglementaires ;
- définir les attentes envers :
 - les membres moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission, afin qu'ils demandent, fréquemment et en temps opportun, conseil, auprès des membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission ou de l'associé responsable de la mission ;
 - les membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission afin d'être disponibles tout au long de la mission d'audit pour répondre positivement et en temps opportun aux

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

observations, aux demandes de conseils ou aux demandes d'assistance formulées par les membres moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission ;

- communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque la direction exerce une pression excessive, ou que l'équipe affectée à la mission éprouve des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes auprès desquelles des éléments probants peuvent être recueillis.

Attribution à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission de la mise en œuvre de procédures, de l'exécution de tâches ou de la prise de mesures (Voir par. 15)

A38. Lorsque la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures est attribuée à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission, l'associé responsable de la mission peut démontrer de différentes manières que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, en :

- informant les membres de l'équipe affectée à la mission sur la nature de leurs responsabilités, des pouvoirs qui leur sont conférés, de l'étendue et des objectifs des travaux qui leur ont été confiés, ainsi que leur fournir toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;
- diriger et superviser les membres de l'équipe affectée à la mission ;
- revoir les travaux des membres de l'équipe affectée à la mission pour évaluer les conclusions tirées et assurer la conformité aux diligences des paragraphes 29-34.

Règles d'éthique pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance (Voir par. 16-21)

Règles d'éthique pertinentes (Voir par. 1, 16-21)

A39. La norme ISA 20²⁸ requiert de l'auditeur qu'il se conforme aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. Ces règles peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission. Certaines règles qui ont trait à l'indépendance peuvent, par exemple, ne s'appliquer qu'à la réalisation d'audits d'entités cotés. La norme ISA 600 (révisée) contient des diligences et des modalités d'application qui s'ajoutent à celles indiquées dans la présente norme ISA concernant les communications avec les auditeurs des composants au sujet des règles d'éthique pertinentes.

A40. Selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, certaines législations, réglementations, ou certains aspects des règles d'éthique pertinentes, comme ceux ayant trait aux cas de non-conformité à ces textes, peuvent être pertinents, par exemple les textes législatifs ou réglementaires portant sur la lutte contre le blanchiment d'argent ou la corruption.

A41. Le système d'information du cabinet et les ressources fournies par le cabinet peuvent aider l'équipe affectée à la mission à comprendre et à respecter les règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent selon la nature et les circonstances de la mission d'audit. Par exemple, le cabinet peut :

- communiquer les règles d'indépendance aux équipes affectées aux missions ;
- former les équipes affectées aux missions aux règles d'éthique pertinentes ;
- rédiger des manuels et des guides (ressources intellectuelles) contenant les dispositions des règles d'éthique pertinentes et des indications sur leur application compte tenu de la nature et des circonstances du cabinet et de celles des missions qu'il réalise ;
- affecter du personnel professionnel à la gestion et au suivi de la conformité aux règles d'éthique pertinentes (par exemple, la norme ISQM 1 requiert l'obtention par le cabinet, au moins une fois l'an, d'une confirmation, incluse dans la documentation, de la conformité aux

²⁸ Norme ISA 200, paragraphes 14 et A16-A19.

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

règles d'indépendance de la part de tous ses membres tenus d'être indépendants selon les règles d'éthique pertinentes) ou à la consultation sur des sujets liés aux règles d'éthique pertinentes ;

- établir des politiques ou des procédures sur la communication, par les membres de l'équipe affectée à la mission, d'informations pertinentes et fiables aux parties appropriées au sein du cabinet ou à l'associé responsable de la mission, par exemple des politiques ou des procédures afin que les équipes affectées aux missions :
 - communiquent des informations sur les missions réalisées pour le compte des clients et sur l'éventail des services fournis, y compris les services autres que d'assurance, pour permettre au cabinet d'identifier les menaces pour l'indépendance tant pendant l'exercice de la mission que sur la période objet de la mission ;
 - communiquent les circonstances et les relations susceptibles de créer une menace pour l'indépendance, de sorte que le cabinet puisse évaluer si cette menace se situe à un niveau acceptable et, si ce n'est pas le cas, répondre à la menace en l'éliminant ou en la ramenant à un niveau acceptable ;
 - communiquent sans délai les manquements aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

A42. L'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations, des communications et des ressources indiquées au paragraphe A40 lorsqu'il cherche à déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet pour se conformer aux règles d'éthique pertinentes.

A43. Des communications ouvertes et rigoureuses entre les membres de l'équipe affectée à la mission au sujet des règles d'éthique pertinentes peuvent également contribuer à :

- attirer l'attention des membres de l'équipe affectée à la mission sur les règles d'éthique pertinentes qui peuvent revêtir une importance particulière pour la mission d'audit ;
- tenir l'associé responsable de la mission informé des sujets qui sont utiles à la connaissance et au respect, par l'équipe affectée à la mission, des règles d'éthique pertinentes et des politiques ou procédures connexes du cabinet.

Identification et évaluation des menaces sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes (Voir par. 17-18)

A44. Selon la norme ISQM 1, les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité relatives aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance des membres de l'équipe affectée à la mission, comprennent les politiques ou procédures d'identification et d'évaluation des menaces sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes, et de réponse à ces menaces.

A45. Les règles d'éthique pertinentes peuvent comporter des dispositions sur l'identification et l'évaluation des menaces, ainsi que sur la façon d'y répondre. Par exemple, le Code de l'IESBA explique qu'une menace liée à l'intérêt personnel pesant sur la conformité au principe fondamental de compétence et de conscience professionnelle peut survenir lorsque les honoraires prévus pour une mission d'audit sont si bas qu'il pourrait être difficile de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles²⁹.

Manquements aux règles d'éthique pertinentes (Voir par. 19)

A46. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des politiques ou des procédures d'identification, de communication, d'évaluation et de signalement des manquements à des règles d'éthique

²⁹ Code de l'IESBA, paragraphe 330.3 A2.

pertinentes, et de réponse appropriée en temps opportun aux causes et aux conséquences de ces manquements.

Prise de mesures appropriées (Voir par. 20)

A47. Les mesures appropriées peuvent comprendre, par exemple :

- l'application des politiques ou des procédures du cabinet concernant les manquements aux règles d'éthique pertinentes, notamment les communications aux personnes concernées, ou la consultation de celles-ci, afin que les mesures appropriées puissent être prises, y compris, le cas échéant, des mesures disciplinaires ;
- les communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- les communications avec les autorités de contrôle ou les organismes professionnels. Dans certains cas, ces communications peuvent être requises par la loi ou la réglementation ;
- l'obtention d'un avis juridique ;
- la démission, lorsque les textes législatifs ou réglementaires applicables le permettent.

Préalablement à la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 21)

A48. La norme ISA 700 (révisée) requiert que le rapport de l'auditeur inclue une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles d'éthique pertinentes au regard de l'audit, et s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre éthique indiquées dans ces règles³⁰. La mise en œuvre des procédures requises conformément aux paragraphes 16-21 de la présente norme ISA constitue le fondement de ces déclarations dans le rapport de l'auditeur.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A49. Des mesures législatives peuvent définir des mesures de sauvegarde relatives à l'indépendance des auditeurs du secteur public. Toutefois, ces auditeurs ou les cabinets d'audit qui mènent des audits dans le secteur public pour le compte d'auditeurs légaux peuvent, en fonction des termes du mandat qui leur est confié dans un pays particulier, avoir besoin d'adapter leur approche afin d'être conforme au paragraphe 16. Ceci peut comporter, lorsque la nature du mandat de l'auditeur dans le secteur public ne permet pas de se démettre de la mission d'audit, d'informer dans un rapport rendu public, des faits qui ont été constatés et qui, s'il s'agissait du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à se démettre de la mission.

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit (Voir par. 22-24)

A50. La norme ISQM 1 requiert que le cabinet se fixe des objectifs en matière de qualité concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques.

A51. Des informations, telles que celles mentionnées ci-après, peuvent aider l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées lors de la revue de l'acceptation et du maintien des relations clients et des missions d'audit sont appropriées:

- L'intégrité et les valeurs éthiques des principaux propriétaires, des membres-clés de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité;
- la question de savoir si des ressources suffisantes et appropriées sont disponibles pour réaliser la mission ;

³⁰ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 28(c).

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- la question de savoir si la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu leurs responsabilités à l'égard de la mission ;
 - la question de savoir si L'équipe affectée à la mission a la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission ;
 - la question de savoir si les points importants relevés lors de la mission en cours ou de la précédente ont des répercussions sur le maintien de la mission.
- A52. Concernant la prise de décisions en matière d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions spécifiques, la norme ISQM 1 requiert que le cabinet porte des jugements quant à sa capacité à réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables. L'associé responsable de la mission peut utiliser les informations prises en compte par le cabinet afin de déterminer si les conclusions tirées concernant l'acceptation et le maintien de la relation client et de la mission d'audit sont appropriées. Lorsque l'associé responsable de la mission a des doutes quant au caractère approprié des conclusions tirées, il peut s'entretenir du fondement de ces conclusions avec les personnes ayant participé au processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit.
- A53. Si l'associé responsable de la mission participe directement à l'ensemble du processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit du cabinet, il aura connaissance des informations que le cabinet a obtenues ou utilisées pour tirer les conclusions qui s'y rapportent. L'associé responsable de la mission peut aussi se fonder sur cette participation directe pour déterminer que les politiques ou procédures du cabinet ont été suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées.
- A54. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit peuvent aider l'associé responsable de la mission à se conformer aux diligences de la présente norme ISA et à prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter. De telles informations comprennent:
- les informations sur la taille, la complexité et la nature de l'entité, y compris s'il s'agit d'un audit de groupe, le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités et le référentiel comptable applicable ;
 - le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à des périodes intermédiaires et en fin d'exercice ;
 - concernant les audits de groupe, la nature des liens de contrôle entre l'entité mère et ses entités ou unités opérationnelles ;
 - l'existence, depuis la dernière mission d'audit, de changements au sein de l'entité ou du secteur dans lequel celle-ci exerce ses activités qui pourraient avoir une incidence sur la nature des ressources nécessaires ainsi que sur la manière dont les travaux de l'équipe affectée à la mission seront dirigés, supervisés et revus.
- A55. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit peuvent aussi se révéler utiles pour se conformer aux diligences d'autres normes ISA, ainsi qu'à celles de la présente norme, notamment en ce qui concerne :
- Prendre connaissance des termes de la mission, comme le requiert la norme ISA 210³¹ ;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, conformément aux normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 240³² ;
 - la connaissance du groupe, et de son environnement, dans le cas de l'audit d'états financiers d'un groupe conformément à la norme ISA 600 (révisée), ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux des auditeurs des composants ;

³¹ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 9.

³² Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- la décision de faire appel ou non à un expert désigné par l'auditeur, et la nature de son intervention, conformément à la norme ISA 620 ;
 - la structure de gouvernance de l'entité, conformément aux normes ISA 260 (révisée)³³ et ISA 265³⁴.
- A56. Avant d'accepter la mission d'audit, l'auditeur successeur peut être tenu, en vertu de textes législatifs ou réglementaires ou de règles d'éthique pertinentes, de demander au prédécesseur de lui fournir des informations connues concernant des faits ou des circonstances dont, selon le jugement du prédécesseur, l'auditeur successeur doit être au courant avant d'accepter la mission. Dans certaines circonstances, le prédécesseur peut être tenu de fournir à l'auditeur successeur pressenti, à la demande de ce dernier, des informations concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes législatifs ou réglementaires. Par exemple, si le prédécesseur a démissionné par suite de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, le Code de l'IESBA³⁵ requiert qu'il fournisse à l'auditeur successeur pressenti, à la demande de ce dernier, toutes les informations concernant les faits et les autres informations pertinents à l'égard de ces cas de non-conformité dont, à son avis, l'auditeur successeur pressenti doit être au courant avant de prendre la décision d'accepter ou non la mission d'audit.
- A57. Lorsque la loi ou la réglementation oblige un cabinet à accepter ou à maintenir une mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations qu'a obtenues le cabinet sur la nature et les circonstances de la mission.
- A58. Pour déterminer les mesures qui doivent être prises, l'associé responsable de la mission et le cabinet pourraient conclure qu'il est approprié de poursuivre la mission d'audit et, le cas échéant, établir les étapes additionnelles requises au niveau de la mission (par exemple l'affectation de plus de collaborateurs ou de collaborateurs professionnels possédant une expertise particulière). Les politiques ou procédures du cabinet relatives à la résolution des divergences d'opinions peuvent être applicables lorsque l'associé responsable de la mission n'est toujours pas convaincu que la question a été traitée de façon appropriée.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 22-24)

A59. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être désignés conformément à des procédures légales ou réglementaires ; il est donc possible qu'il ne leur soit pas nécessaire d'établir l'ensemble des politiques ou des procédures concernant l'acceptation et le maintien de missions d'audit. Néanmoins, les diligences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien des relations clients et des missions d'audit indiquées aux paragraphes 22-24 et A50-A57 peuvent être utiles aux auditeurs dans le secteur public pour leur évaluation des risques et pour répondre à leurs obligations de communication.

Ressources affectées à la mission (Voir par. 25-28)

- A60. Selon la norme ISQM 1, les ressources affectées ou mises à la disposition des équipes affectées aux missions par le cabinet pour soutenir la réalisation des audits comprennent les suivantes :
- les ressources humaines ;
 - les ressources technologiques ;
 - les ressources intellectuelles.

³³ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

³⁴ Norme ISA 265, *Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*.

³⁵ Code de l'IESBA, paragraphe R360.22

- A61. Les ressources nécessaires à la réalisation d'une mission d'audit sont principalement affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission par le cabinet, bien qu'il puisse arriver que l'équipe affectée à la mission obtienne ces ressources directement. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur d'un composant est tenu, en raison de textes législatifs ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers du composant, et qu'il est également désigné par la direction du composant pour mettre en œuvre des procédures d'audit au nom de l'auditeur du groupe³⁶. En pareilles circonstances, les politiques ou procédures du cabinet peuvent requérir que l'associé responsable de la mission prenne différentes mesures, comme effectuer une demande d'informations à l'auditeur du composant, pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission sont suffisantes et appropriées.
- A62. Afin de se conformer aux diligences des paragraphes 25 et 26, l'associé responsable de la mission peut être amené à se demander si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission permettent de respecter les règles d'éthique pertinentes, notamment les principes de déontologie tels que la compétence et conscience professionnelles.

Ressources humaines

- A63. Les ressources humaines comprennent les membres de l'équipe affectée à la mission (voir également les paragraphes A5, A15-A21) et, s'il y a lieu, l'expert externe désigné par l'auditeur et les membres de la fonction d'audit interne de l'entité qui fournissent une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

Ressources technologiques

- A64. L'utilisation de ressources technologiques dans le cadre de la mission d'audit peut aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et les outils technologiques peuvent lui permettre de gérer l'audit de façon plus efficace et efficiente. Ces outils peuvent aussi servir à analyser de grandes quantités de données plus facilement, par exemple pour acquérir une meilleure compréhension de ces données, repérer des tendances inhabituelles ou mettre en question plus efficacement les assertions de la direction, ce qui accroît la capacité de l'auditeur à exercer son esprit critique. Les outils technologiques peuvent aussi être utilisés pour la tenue des réunions et les communications au sein de l'équipe affectée à la mission. L'utilisation inappropriée de ces ressources technologiques peut néanmoins accroître le risque qu'une confiance excessive soit accordée aux informations produites à des fins décisionnelles, ou créer des menaces sur la conformité aux règles d'éthique pertinentes, comme les exigences en matière de confidentialité.
- A65. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent inclure des éléments pour l'équipe affectée à la mission, ou des responsabilités pour celle-ci, lorsqu'elle utilise les outils technologiques autorisés par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit, et elles peuvent requérir la participation de personnes possédant des compétences spécialisées ou une expertise pour évaluer ou analyser les résultats.
- A66. Lorsque l'associé responsable de la mission requiert des personnes provenant d'un autre cabinet qu'ils utilisent certains outils et techniques automatisés particuliers pour mettre en œuvre les procédures d'audit, il peut être mentionné, dans les communications qui leur sont adressées, que cette utilisation doit être conforme aux instructions de l'équipe affectée à la mission.
- A67. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent interdire expressément l'utilisation d'applications informatiques ou de certaines de leurs fonctionnalités (par exemple un logiciel dont l'utilisation n'a pas encore été autorisée par le cabinet). Elles peuvent aussi requérir que l'équipe affectée à la mission prenne certaines mesures avant de se servir d'une application informatique qui n'a pas été

³⁶ Norme ISA 600 (révisée), paragraphe A10.

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

approuvée par le cabinet, afin de s'assurer de son caractère approprié. Ces politiques ou procédures peuvent par exemple requérir :

- que l'équipe affectée à la mission possède la compétence et les capacités requises pour utiliser cette application informatique ;
- que le fonctionnement et la sécurité de l'application informatique soient testés ;
- que des éléments de documentation particuliers soient consignés dans le dossier d'audit.

A68. L'associé responsable de la mission peut exercer son jugement professionnel afin de déterminer s'il est approprié d'utiliser une application informatique dans le contexte de la mission et, dans l'affirmative, comment il convient de l'utiliser. Des facteurs permettant de déterminer si l'utilisation d'une application informatique particulière qui n'a pas été approuvée par le cabinet est appropriée pour la mission d'audit, incluent :

- la conformité de l'utilisation et de la sécurité de l'application informatique aux politiques ou procédures du cabinet;
- le fonctionnement de l'application technologique comme prévu;
- le personnel professionnel possédant la compétence et les capacités requises pour utiliser l'application informatique.

Ressources intellectuelles

A69. Les ressources intellectuelles comprennent, par exemple, des méthodologies d'audit, des outils de mise en œuvre, des guides d'audit, des programmes standard, des modèles, des listes de contrôle ou des formulaires.

A70. L'utilisation de ressources intellectuelles dans le cadre de la mission d'audit peut favoriser la compréhension et l'application uniformes des normes professionnelles, des textes législatifs et réglementaires et des politiques ou procédures connexes du cabinet. Dans cette optique, l'équipe affectée à la mission peut être tenue, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, d'utiliser la méthodologie d'audit et des outils ou des indications spécifiques élaborés par le cabinet. L'équipe affectée à la mission peut également considérer s'il est approprié et pertinent d'utiliser d'autres ressources intellectuelles en raison de la nature et des circonstances de la mission, par exemple une méthodologie propre au secteur d'activité ou des guides et outils de travail qui s'y rattachent.

Ressources suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission (Voir par. 25)

A71. Pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission, l'associé responsable de la mission peut habituellement s'appuyer sur les politiques ou procédures (y compris les ressources) du cabinet à cet égard, telles qu'elles sont décrites au paragraphe A6. Par exemple, lorsqu'il utilise une technologie autorisée par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit en se fondant sur l'information communiquée par le cabinet, l'associé responsable de la mission peut s'appuyer sur les programmes de développement, de mise en œuvre et de maintenance technologiques du cabinet.

Compétence et capacités de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 26)

A72. Pour déterminer si l'équipe affectée à la mission possède la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut notamment prendre en compte des sujets tels que:

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- La connaissance et la pratique de l'équipe en ce qui concerne des missions d'audit de nature et de complexité similaires, grâce à une formation appropriée et à sa participation à de telles missions ;
- La connaissance, par l'équipe, des normes professionnelles et des exigences législatives et réglementaires applicables ;
- une expertise dans des domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
- une expertise dans les technologies de l'information utilisées par l'entité, ou les outils ou les techniques automatisés destinés à être utilisés par l'équipe affectée à la mission pour planifier et réaliser la mission d'audit ;
- la connaissance des secteurs dans lesquels l'entité auditée exerce ses activités ;
- la capacité de faire preuve d'esprit critique et d'exercer un jugement professionnel ;
- la connaissance des politiques ou procédures du cabinet.

A73. Les auditeurs internes et les experts externes désignés par l'auditeur ne sont pas membres de l'équipe affectée à la mission. Les normes ISA 610 (révisée en 2013)³⁷ et ISA 620³⁸ contiennent des diligences et des modalités d'application portant sur l'évaluation de la compétence et des capacités respectivement des auditeurs internes et des experts externes désignés par l'auditeur.

Gestion de projets

A74. Lorsque l'équipe affectée à la mission compte de nombreux membres, par exemple dans le cas d'un audit concernant une entité plus importante ou plus complexe, l'associé responsable de la mission peut faire appel à une personne possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en gestion de projets, et mettre à sa disposition certaines ressources technologiques et intellectuelles appropriées du cabinet. En revanche, dans le cas de missions d'audit d'entités peu complexes pour lesquelles l'équipe affectée à la mission compte peu de membres, la gestion de projets peut être réalisée par un membre de l'équipe affectée à la mission de façon plus informelle.

A75. Des techniques et outils de gestion de projets peuvent aider l'équipe affectée à la mission à gérer la qualité de la mission d'audit, par exemple :

- en améliorant la capacité des membres de l'équipe affectée à la mission à faire preuve d'esprit critique par l'allègement des contraintes budgétaires ou de temps qui pourraient autrement nuire à cette capacité ;
- en facilitant l'exécution en temps opportun des travaux d'audit, ce qui permet de gérer efficacement les contraintes de temps à la fin du processus d'audit, moment auquel des points plus difficiles ou controversés peuvent apparaître ;
- en permettant de faire le suivi de l'avancement de l'audit par rapport au programme de travail³⁹, y compris l'atteinte d'étapes clés, ce qui peut aider l'équipe affectée à la mission à anticiper la nécessité d'apporter sans tarder des modifications au programme de travail et aux ressources affectées à la mission ;
- en favorisant les communications entre les membres de l'équipe affectée à la mission, par exemple en permettant des mécanismes de coordination avec les auditeurs des composants et les experts désignés par l'auditeur.

Ressources insuffisantes ou inappropriées (Voir par. 27)

A76. La norme ISQM 1 traite de l'engagement de qualité du cabinet, lequel se traduit dans l'ensemble du cabinet par une culture qui contribue à la reconnaissance et au renforcement du rôle du cabinet - qui est de servir l'intérêt public en réalisant systématiquement des missions de qualité - et de l'importance que donne le cabinet à la qualité dans ses décisions et ses actions stratégiques, y

³⁷ Norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphe 15.

³⁸ Norme ISA 620, paragraphe 9.

³⁹ Voir la norme ISA 300, paragraphe 9.

compris ses priorités sur le plan des finances et de l'exploitation. La norme ISQM 1 traite également des responsabilités qui incombent au cabinet pour planifier les besoins de ressources, ainsi qu'à obtenir, à répartir ou à affecter des ressources d'une manière qui témoigne de l'engagement qualité du cabinet. Il peut toutefois arriver que les priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation imposent des limites concernant les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission. En pareilles circonstances, ces limites ne prévalent pas sur la responsabilité de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne l'atteinte du niveau de qualité au niveau de la mission, ce dernier devant notamment déterminer que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission par le cabinet sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission d'audit.

- A77. La détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité d'ajouter des ressources au niveau de la mission relève du jugement professionnel et est influencée par les diligences de la présente norme ISA ainsi que par la nature et les circonstances de la mission d'audit. Comme il est indiqué au paragraphe A11, il peut arriver, dans certaines circonstances, que l'associé responsable de la mission détermine que les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité sont inefficaces dans le contexte particulier de la mission, et notamment que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission sont insuffisantes. En pareil cas, l'associé responsable de la mission est tenu de prendre les mesures appropriées, y compris communiquer cette information aux personnes concernées conformément au paragraphe 27 et paragraphe 39(c). Si, par exemple, un logiciel d'audit fourni par le cabinet ne tient pas compte des procédures d'audit nouvelles ou révisées en fonction de textes réglementaires sectoriels publiés récemment, le fait d'en informer sans tarder le cabinet permettra à ce dernier de prendre des dispositions pour mettre à jour le logiciel et le déployer de nouveau rapidement ou de fournir une ressource de remplacement afin que l'équipe affectée à la mission puisse réaliser la mission d'audit conformément aux nouveaux textes réglementaires.
- A78. Lorsque les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission et qu'aucune ressource additionnelle ou de remplacement n'est fournie, les mesures à prendre peuvent comprendre :
- changer l'approche prévue en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue (voir également le paragraphe A94) ;
 - discuter avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'un report d'échéance pour la délivrance du rapport, lorsque les textes législatifs ou réglementaires applicables le permettent ;
 - suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la résolution des divergences d'opinions si l'associé responsable de la mission n'obtient pas les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit ;
 - suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la démission, lorsque les textes législatifs et réglementaires applicables le permettent.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 25-28)

- A79. Dans le secteur public, des compétences spécialisées peuvent être nécessaires pour remplir les termes du mandat d'audit dans un environnement particulier. De telles compétences peuvent comprendre une connaissance des dispositions applicables relatives au rapport à émettre, y compris à destination du pouvoir législatif ou d'autres organismes gouvernementaux, ou du public en général. Le champ élargi d'un audit dans le secteur public peut comporter, par exemple, certains aspects de contrôle de performance.

Réalisation de la mission

Application proportionnée (Voir par. 29)

A80. Lorsque l'audit n'est pas réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, ou pour l'audit d'une entité dont la nature et les circonstances sont complexes, il peut être nécessaire que l'associé responsable de la mission confie la direction, la supervision et la revue à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission. Cependant, étant donné sa responsabilité globale à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité au niveau de la mission d'audit, et compte-tenu du fait que sa participation doit être suffisante et appropriée tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission est tenu de déterminer si la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue de la mission sont exercés ou réalisés conformément au paragraphe 30. En pareilles circonstances, le personnel professionnel ou de l'équipe affectée à la mission, y compris les auditeurs des composants, peuvent fournir à l'associé responsable de la mission des informations lui permettant de procéder à l'appréciation requise au paragraphe 30.

Direction, supervision et revue (Voir par. 30)

A81. La norme ISQM 1 requiert que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité concernant la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des équipes affectées aux missions ainsi que la revue de leurs travaux. La norme ISQM 1 requiert en outre que la planification et la réalisation de cette direction, de cette supervision et de cette revue reposent sur le principe que les travaux effectués par des membres moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission sont dirigés, supervisés et revus par des membres plus expérimentés de l'équipe.

A82. La direction et la supervision de l'équipe affectée à la mission ainsi que la revue de ses travaux constituent des réponses du cabinet mises en œuvre au niveau de la mission, dont la nature, le calendrier et l'étendue peuvent être adaptés par l'associé responsable de la mission à des fins de gestion de la qualité de la mission d'audit. Par conséquent, l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue variera d'une mission à l'autre, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission. L'approche inclura généralement une combinaison des politiques ou procédures du cabinet et des réponses propres à la mission.

A83. L'approche adoptée à l'égard de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et de la revue de leurs travaux aide l'associé responsable de la mission à satisfaire aux diligences de la présente norme ISA et à tirer une conclusion quant au caractère suffisant et approprié de sa participation tout au long de la mission d'audit, conformément au paragraphe 40.

A84. Les entretiens et communications continus entre les membres de l'équipe affectée à la mission permettent aux moins expérimentés d'entre eux de poser des questions aux plus expérimentés (y compris l'associé responsable de la mission) en temps opportun, et favorisent l'efficacité de la direction, de la supervision et de la revue exercées ou réalisées conformément au paragraphe 30.

Direction

A85. Diriger l'équipe affectée à la mission peut impliquer d'informer les membres de l'équipe quant aux responsabilités qui leur incombent, telles que :

- contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission par leur conduite, leurs communications et leurs actions ;
- faire preuve d'un esprit interrogatif et être conscient de biais de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, lorsqu'il exerce son esprit critique dans le cadre de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants (voir paragraphe A36) ;
- respecter les règles d'éthique pertinentes ;
- connaître les responsabilités respectives de chaque associé lorsque plusieurs associés participent à la réalisation d'une mission d'audit ;

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- connaître les responsabilités respectives de chaque membre de l'équipe affectée à la mission relatives à la mise en œuvre des procédures d'audit, et celles des membres plus expérimentés de l'équipe concernant la direction et la supervision des membres de l'équipe moins expérimentés ainsi que la revue de leurs travaux ;
- comprendre les objectifs des travaux à effectuer et les instructions détaillées concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues, telles qu'elles sont établies dans la stratégie générale d'audit et le programme de travail ;
- répondre aux menaces pesant sur l'atteinte du niveau de qualité, et sur la réponse attendue de l'équipe affectée à la mission. Par exemple, des contraintes budgétaires ou des ressources limitées ne devraient pas amener les membres de l'équipe affectée à la mission à modifier ou supprimer les procédures d'audit prévues.

Supervision

A86. La supervision peut consister notamment:

- à suivre l'état d'avancement de la mission d'audit, ce qui comprend le suivi :
 - de l'état d'avancement par rapport au programme de travail ;
 - de l'atteinte de l'objectif des travaux effectués ;
 - du caractère adéquat, sur une base continue, des ressources affectées à la mission ;
- à prendre les mesures appropriées pour résoudre des points survenant au cours de la mission, par exemple la réattribution de procédures d'audit prévues à des membres de l'équipe affectée à la mission plus expérimentés lorsque des points sont plus complexes qu'initialement anticipé ;
- à identifier des sujets pour lesquels, au cours de l'audit, des membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission doivent être consultés ou impliqués ;
- à fournir de l'encadrement et de la formation sur le terrain pour aider les membres de l'équipe affectée à la mission à acquérir des aptitudes et des compétences ;
- à créer un environnement où les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent exprimer leurs préoccupations sans crainte de représailles.

Revue

A87. La revue des travaux de l'équipe affectée à la mission vient étayer la conclusion tirée concernant le respect des diligences de la présente norme ISA.

A88. La revue des travaux de l'équipe affectée à la mission consiste à déterminer si, par exemple :

- Les travaux ont été effectués conformément aux politiques ou procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables ;
- Les points importants ont été soulevés pour un examen plus attentif ;
- Des consultations appropriées ont eu lieu et si les résultats de ces consultations ont été documentés et appliqués ;
- Il existe un besoin de réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- Les travaux effectués étayent les conclusions auxquelles ils ont abouti et sont correctement documentés ;
- Les éléments recueillis sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion ; et
- Les objectifs des procédures d'audit mises en œuvre ont été atteints.

A89. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent comporter certaines exigences spécifiques concernant :

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- la nature, le calendrier et l'étendue de la revue de la documentation d'audit ;
- les divers types de revues qui peuvent convenir dans différentes situations (par exemple une revue de chaque feuille de travail ou une revue de papier de travail sélectionnés) ;
- le choix des membres de l'équipe affectée à la mission pour réaliser les divers types de revues.

Revue faite par l'associé responsable de la mission (Voir par. 30-34)

A90. L'associé responsable de la mission consigne dans la documentation la date et l'étendue de la revue, comme le requiert la norme ISA 230⁴⁰.

A91. La revue en temps opportun de la documentation par l'associé responsable de la mission, à différentes étapes au cours de la mission d'audit, lui permet de résoudre les points importants de manière satisfaisante, à la date, ou avant la date, de son rapport d'audit. L'associé responsable de la mission n'est pas tenu de revoir toute la documentation d'audit.

A92. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour identifier les aspects à l'égard desquels des jugements importants ont été portés par l'équipe affectée à la mission. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser certains points qui font normalement l'objet de jugements importants. Les jugements importants portés dans le cadre de la mission d'audit peuvent avoir trait à des points liés à la stratégie générale d'audit et au programme de travail, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe affectée à la mission, comme par exemple :

- les aspects relatifs à la planification de la mission, comme ceux concernant la détermination du seuil de signification ;
- la composition de l'équipe affectée à la mission, incluant :
 - le personnel professionnel utilisant leur expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit ;
 - le recours aux membres du personnel professionnel de centres de services ;
- la décision de faire appel à un expert désigné par l'auditeur, y compris celle de retenir les services d'un expert externe ;
- l'examen, par l'équipe affectée à la mission, des informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien des relations clients et des missions d'audit, et les réponses proposées à ces informations ;
- le processus d'évaluation des risques suivi par l'équipe affectée à la mission, notamment dans les situations où la prise en compte des facteurs de risque inhérent et l'évaluation du risque inhérent requièrent une grande part de jugement par l'équipe affectée à la mission ;
- la prise en compte, par l'équipe affectée à la mission, des relations et des opérations avec des parties liées, ainsi que des informations à fournir à leur sujet ;
- les résultats des procédures mises en œuvre par l'équipe affectée à la mission à l'égard des aspects importants de la mission, comme les conclusions au sujet de certaines estimations comptables, méthodes comptables ou considérations relatives à la continuité d'exploitation ;
- l'évaluation par l'équipe affectée à la mission des travaux effectués par des experts, et les conclusions qu'elle en a tirées ;
- dans le cas d'audits de groupe :
 - la stratégie générale et le programme de travail sur le groupe proposés ;
 - des décisions concernant la participation des auditeurs des composants, incluant la manière de les diriger, de les superviser et de revoir leurs travaux; et

⁴⁰ Norme ISA 230, paragraphe 9(c).

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- l'évaluation des travaux effectués par les auditeurs des composants, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
 - la façon dont les sujets impactant la stratégie générale et le programme de travail ont été résolus ;
 - l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et leur traitement ;
 - l'opinion d'audit qu'il est prévu d'exprimer et les points devant être communiqués dans le rapport de l'auditeur, par exemple les points clés de l'audit ou la section intitulée « Incertitude significative relative à la continuité d'exploitation ».
- A93. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les autres éléments devant faire l'objet d'une revue en se basant par exemple sur :
- la nature et les circonstances de la mission d'audit ;
 - le membre de l'équipe affectée à la mission qui a effectué les travaux ;
 - les aspects liés aux constatations découlant d'inspections récentes ;
 - les exigences indiquées dans les politiques ou procédures du cabinet.

Nature, calendrier et étendue

- A94. La nature, le calendrier et l'étendue de la direction, la supervision et la revue doivent être planifiées et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet ainsi qu'aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables. Par exemple, les politiques ou procédures du cabinet peuvent inclure que :
- les travaux qu'il est prévu d'effectuer à une date intermédiaire doivent être dirigés, supervisés et revus au moment de la mise en œuvre des procédures plutôt qu'à la fin de la période, de sorte que les mesures correctives nécessaires puissent être prises en temps opportun ;
 - certains points doivent faire l'objet d'une revue par l'associé responsable de la mission, et le cabinet peut préciser les circonstances ou les missions dans lesquelles on s'attend à ce que ces points fassent l'objet d'une revue.

Application proportionnée

- A95. L'approche à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue peut être adaptée selon, par exemple, les éléments ci-dessous :
- l'expérience passée du membre de l'équipe affectée à la mission auprès de l'entité et relatif à l'aspect à auditer. Si, par exemple, le membre de l'équipe affectée à la mission qui effectue les travaux liés au système d'information de l'entité est le même qu'à la période précédente et qu'aucun changement important n'a été apporté au système d'information, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe affectée à la mission peuvent être réduites, et la revue des papiers de travail connexes peut être moins détaillée ;
 - la complexité de la mission d'audit. Si, par exemple, des événements importants sont survenus et ont complexifié la mission d'audit, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe affectée à la mission peuvent être accrues, et la revue des papiers de travail connexes peut être plus détaillée ;
 - l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives peut nécessiter une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et une revue plus détaillée de leurs travaux ;
 - la compétence et les capacités de chaque membre de l'équipe affectée à la mission effectuant les travaux d'audit. Les membres de l'équipe affectée à la mission moins expérimentés

peuvent, par exemple, avoir besoin de directives plus détaillées et d'échanges plus fréquents, ou « en personne », au cours de l'exécution des travaux ;

- les modalités envisagées de revue des travaux. Par exemple, dans certaines circonstances, des revues à distance ne permettent pas de fournir la direction nécessaire et doivent être complétées par des échanges en personne ;
- la structure de l'équipe affectée à la mission et la localisation de ses membres. Par exemple, la direction et la supervision des personnes situées dans des centres de prestation de services, ainsi que la revue de leurs travaux, peuvent :
 - devoir être plus formalisées et structurées que dans les cas où tous les membres de l'équipe affectée à la mission sont situés dans la même localisation ;
 - nécessiter le recours aux technologies de l'information pour faciliter les communications entre les membres de l'équipe affectée à la mission.

A96. L'identification de changement dans les circonstances de la mission peuvent nécessiter de réévaluer l'approche prévue de la nature, le calendrier ou l'étendue de la direction, de la supervision ou de la revue. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers en raison d'une opération complexe peut amener l'associé responsable de la mission à modifier le niveau prévu de la revue des travaux effectués relativement à cette opération.

A97. L'associé responsable de la mission est tenu, conformément paragraphe 30(b), de déterminer que l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue tient compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Si, par exemple, un membre de l'équipe affectée à la mission plus expérimenté n'est plus en mesure de prendre part à la supervision de l'équipe affectée à la mission et à la revue de ses travaux, l'associé responsable de la mission peut avoir besoin d'augmenter l'étendue de la supervision des membres de l'équipe moins expérimentés et de la revue de leurs travaux.

Revue des communications destinées à la direction, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou aux autorités de contrôle (Voir par. 34)

A98. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les communications écrites qu'il doit revoir, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Par exemple, il peut ne pas être nécessaire qu'il revoie les communications entre l'équipe affectée à la mission et la direction dans le cours normal de l'audit.

Consultation (Voir par. 35)

A99. La norme ISQM 1 requiert que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité concernant le recours à la consultation sur des points difficiles ou controversés, et la manière dont les conclusions ayant fait l'objet d'un accord sont mises en œuvre. Le recours à la consultation peut être approprié ou requis par exemple, pour :

- les problèmes complexes ou inhabituels (par exemple les points concernant une estimation comptable qui comporte un degré élevé d'incertitude d'estimation) ;
- les risques importants ;
- les opérations importantes conclues hors du cadre normal des activités de l'entité, ou qui semblent par ailleurs inhabituelles ;
- les limitations imposées par la direction ;
- la non-conformité aux textes législatifs et réglementaires.

A100. Une consultation sur des points importants d'ordre technique, éthique, ou autre au sein du cabinet ou, si cela est nécessaire, à l'extérieur du cabinet peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées:

GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

- ont eu à disposition tous les faits pertinents pour leur permettre de donner un avis informé ; et
- ont la connaissance, l'ancienneté et l'expérience appropriées.

A101. Il peut être approprié pour les membres de l'équipe affectée à la mission, dans le contexte des politiques ou procédures du cabinet, de consulter à l'extérieur de celui-ci, par exemple lorsque ce dernier n'a pas les ressources internes appropriées. L'équipe affectée à la mission peut recourir à des services de conseils fournis par des cabinets, par des instances professionnelles ou de régulation, ou par des organismes dont l'activité rémunérée est de rendre des services de contrôle qualité.

A102. Le recours à la consultation à l'extérieur de l'équipe affectée à la mission sur un point délicat ou controversés peut indiquer qu'il s'agit d'un point clé de l'audit⁴¹.

Revue de la qualité de la mission (Voir par. 36)

A103. La norme ISQM 1 contient des diligences sur l'établissement, par le cabinet, de politiques ou de procédures qui portent sur les revues de la qualité des missions conformes à la norme ISQM 2⁴², et qui requièrent la réalisation d'une revue de la qualité pour certains types de missions⁴³. La norme ISQM 2 traite de la désignation et des critères de qualification de la personne chargée de la revue de la qualité de la mission, ainsi que des responsabilités de celle-ci en ce qui concerne la réalisation et la documentation de la revue de la qualité de la mission.

Achèvement de la revue de la qualité de la mission avant de dater le rapport de l'auditeur (Voir par. 36(d))

A104. La Norme ISA 700 (révisée) requiert que le rapport de l'auditeur ne soit daté à une date antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion d'audit sur les états financiers⁴⁴. Si la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité de la mission, la norme ISQM 2 et la présente norme ISA requièrent qu'il soit interdit à l'associé responsable de la mission de dater le rapport sur la mission avant que la personne chargée de la revue de la qualité de la mission l'ait informé de l'achèvement de cette revue. La revue de la qualité de la mission n'est pas achevée si, par exemple, le responsable de cette revue a informé l'associé responsable de la mission de doutes sur les jugements importants portés par l'équipe affectée à la mission, ou que les conclusions tirées sur ceux-ci n'étaient pas appropriés⁴⁵.

A105. La réalisation d'une revue de la qualité de la mission en temps opportun à des étapes appropriées au cours de la mission d'audit peut aider l'équipe affectée à la mission à résoudre sans délai les points soulevés, à la satisfaction de la personne chargée de la revue de la qualité de la mission au plus tard à la date du rapport de l'auditeur.

A106. Des communications fréquentes entre l'équipe affectée à la mission et la personne chargée de la revue de la qualité de la mission tout au long de la mission peuvent contribuer à l'efficacité et à la rapidité de la revue de la qualité de la mission d'audit. En plus de s'entretenir des points importants avec la personne chargée de la revue de la qualité de la mission, l'associé responsable de la mission peut confier à un autre membre de l'équipe affectée à la mission la responsabilité de coordonner les demandes provenant de la personne chargée de la revue de la qualité de la mission.

Divergences d'opinions (Voir par. 37-38)

A107. La norme ISQM 1 requiert que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité concernant les divergences d'opinions qui apparaissent au sein de l'équipe affectée à la mission, ou entre l'équipe

⁴¹ Norme ISA 701, paragraphes 9 et A14.

⁴² Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*.

⁴³ Norme ISQM 1, paragraphe 34(f).

⁴⁴ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 49.

⁴⁵ Norme ISQM 2, paragraphe 26.

affectée à la mission et la personne chargée de la revue de la qualité de la mission ou des personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet. La norme ISQM 1 requiert également que les divergences d'opinions soient portées à l'attention du cabinet et qu'elles soient résolues.

A108. Dans certaines circonstances, l'associé responsable de la mission peut ne pas être satisfait de la résolution de la divergence d'opinions. En pareil cas, des exemples de mesures appropriées pour l'associé responsable de la mission peuvent comprendre :

- l'obtention d'un avis juridique ;
- se démettre de la mission lorsque les textes législatifs ou réglementaires applicables le permettent.

Suivi et prise de mesures correctives (Voir par. 39)

A109. La norme ISQM 1 établit des diligences concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Selon cette norme, le cabinet est tenu de communiquer aux équipes affectées aux missions des informations au sujet de son processus de suivi et de prise de mesures correctives afin qu'elles puissent prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités⁴⁶. Par ailleurs, les informations fournies par les membres de l'équipe affectée à la mission peuvent être utilisées par le cabinet dans son processus de suivi et de prise de mesures correctives, et l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique pendant la réalisation de l'audit peut aider les membres de l'équipe affectée à la mission à rester attentifs aux informations qui pourraient se révéler utiles à ce processus.

A110. Les informations fournies par le cabinet peuvent être utiles à la mission d'audit lorsque, par exemple, elles portent sur des constatations dégagées lors d'une autre mission réalisée par l'associé responsable de la mission ou par d'autres membres de l'équipe affectée à la mission, ou par un autre bureau du cabinet ou lorsqu'elle proviennent des résultats d'inspections visant des audits antérieurs auprès de l'entité.

A111. Lorsqu'il examine les informations communiquées par le cabinet dans le cadre de son processus de suivi et de prise de mesures correctives et leur incidence potentielle sur la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des mesures correctives conçues et mises en œuvre par le cabinet pour corriger les déficiences relevées et, si ces mesures sont pertinentes eu égard à la nature et aux circonstances de la mission, les communiquer à l'équipe affectée à la mission. Il peut également évaluer si des mesures correctives supplémentaires sont nécessaires au niveau de la mission. Par exemple, il peut déterminer :

- qu'il faut faire appel à un expert désigné par l'auditeur ;
- que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent être renforcés dans un domaine de l'audit dans lequel des déficiences ont été relevées.

Si une déficience relevée n'a pas d'incidence sur la qualité de l'audit (par exemple, si elle concerne une ressource technologique que l'équipe affectée à la mission n'a pas utilisée), il se peut qu'aucune autre mesure ne soit nécessaire.

A112. Une faiblesse identifiée dans le système de gestion de la qualité du cabinet ne signifie pas nécessairement qu'une mission d'audit n'a pas été effectuée conformément aux normes professionnelles et aux exigences législatives et réglementaires applicables, ou que le rapport d'audit n'était pas approprié dans les circonstances.

⁴⁶ Norme ISQM 1, paragraphe 47.

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité (Voir par. 40)

A113. La norme ISQM 1 requiert que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité concernant la connaissance et l'accomplissement, par l'équipe affectée à la mission, de ses responsabilités en lien avec la mission. Elle requiert en outre que l'objectif en matière de qualité porte aussi sur la responsabilité globale de l'associé responsable de la mission à l'égard de la gestion et de l'atteinte du niveau de qualité de la mission, et de sa participation suffisante et appropriée tout au long de la mission.

A114. Des éléments à prendre en compte pour appliquer le paragraphe 40 incluent de déterminer la manière dont l'associé responsable de la mission s'est conformé aux diligences de la présente norme ISA, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que la mesure dans laquelle la documentation d'audit atteste de sa participation tout au long de la mission, tel qu'il est décrit au paragraphe A118.

A115. Des indices qui laissent entrevoir que la participation de l'associé responsable de la mission pourrait ne pas être suffisante et appropriée, incluent, par exemple :

- le fait que l'associé responsable de la mission n'ait pas réalisé en temps opportun une revue de la planification de la mission d'audit, y compris de l'évaluation des risques d'anomalies significatives et de la conception des réponses à ces risques ;
- des indications que les personnes auxquelles ont été attribuées l'exécution de tâches, la prise de mesures ou la mise en œuvre de procédures n'ont pas été informées adéquatement au sujet de la nature de leurs responsabilités, des pouvoirs qui leur sont conférés, de l'étendue et des objectifs des travaux qui leur ont été confiés, et qu'elles n'ont pas reçu toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;
- l'absence d'indications que l'associé responsable de la mission a dirigé et supervisé les autres membres de l'équipe affectée à la mission, et qu'il a passé en revue leurs travaux.

A116. Si la participation de l'associé responsable de la mission ne fournit pas une base permettant de déterminer que les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés, l'associé responsable de la mission ne sera pas en mesure d'atteindre l'objectif fixé par le paragraphe 40. En plus de tenir compte des mesures requises en pareilles circonstances selon les politiques ou procédures du cabinet, le cas échéant, l'associé responsable de la mission peut prendre d'autres mesures appropriées, par exemple :

- la mise à jour et la modification du programme de travail ;
- la réévaluation de l'approche prévue en ce qui concerne la nature et l'étendue de la revue, et la modification de cette approche pour accroître la participation de l'associé responsable de la mission ;
- la consultation du personnel professionnel auquel est attribuée la responsabilité opérationnelle à l'égard de l'élément concerné du système de gestion de la qualité du cabinet.

Documentation (Voir par. 41)

A117. Selon la norme ISA 230⁴⁷, la documentation d'audit fournit les éléments démontrant que l'audit a été effectué selon les Normes ISA. Toutefois, il n'est ni nécessaire, ni possible, pour l'auditeur de documenter chacun des points examinés ou des jugements professionnels exercés dans un audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément (au moyen d'un questionnaire de contrôle par exemple) l'application de dispositions des Normes ISA, dès lors que celle-ci est déjà démontrée par la documentation des dossiers d'audit.

⁴⁷ Norme ISA 230, paragraphe A7.

A118. Documenter le respect des diligences de la présente norme ISA, incluant la participation de l'associé responsable de la mission et l'atteinte des objectifs par ce dernier conformément au paragraphe 40 peut, selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, s'effectuer de différentes manières, comme par exemple :

- la direction de l'équipe affectée à la mission peut être documentée au moyen d'approbations du programme de travail et d'activités de gestion du projet ;
- les procès-verbaux des réunions formelles de l'équipe affectée à la mission peuvent témoigner de la clarté, de la cohérence et de l'efficacité des communications de l'associé responsable de la mission et des autres mesures prises relativement à la culture et aux comportements attendus qui reflètent l'engagement qualité du cabinet ;
- les ordres du jour des entretiens entre l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe affectée à la mission et, le cas échéant, la personne chargée de la revue de la qualité de la mission, ainsi que les approbations et les feuilles de temps (« *time sheets* ») consacré par l'associé responsable de la mission à la mission, peuvent attester la participation de tout au long de l'audit ainsi que de la supervision des autres membres de l'équipe affectée à la mission ; ou
- les approbations fournies par l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe affectée à la mission attestent que les papiers et les dossiers de travail ont fait l'objet d'une revue.

A119. Lorsque les circonstances sont susceptibles de présenter des risques pour l'atteinte de la qualité au niveau de la mission d'audit, l'exercice de l'esprit critique, et la documentation des considérations de l'auditeur à ce sujet, peuvent être importants. Si, par exemple, l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient pu conduire le cabinet à décliner la mission (voir paragraphe 24), la documentation peut comprendre des explications quant à la façon dont l'équipe affectée à la mission a remédié à cette situation.

A120. Une documentation suffisamment complète et détaillée des consultations avec d'autres professionnels sur des sujets difficiles ou controversés contribue à la compréhension :

- de la nature et de l'étendue du point sur lequel la consultation a été demandée ; et
- des résultats de la consultation, y compris de toutes les décisions prises, du fondement de ces décisions et de la façon dont elles ont été appliquées.

