

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 220

CONTRÔLE QUALITE D'UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

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

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

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions.....	2–4
Date d'entrée en vigueur	5
Objectif	6
Définitions	7
Diligences requises	
Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits	8
Règles d'éthique pertinentes.....	9–11
Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit.....	12–13
Affectation des équipes aux missions	14
Réalisation de la mission	15–22
Surveillance.....	23
Documentation.....	24–25
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions.....	A1–A2
Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits	A3
Règles d'éthique pertinentes.....	A4–A7
Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'audit	A8–A9
Affectation des équipes aux missions	A10–A12
Réalisation de la mission	A13–A32
Surveillance.....	A33–A35
Documentation.....	A36

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 220, *Contrôle 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 (*International Standard on Auditing*, ISA) traite des obligations spécifiques de l'auditeur concernant les procédures de contrôle qualité d'un audit d'états financiers. Elle traite également, lorsque ceci s'applique, des responsabilités de la personne chargée du contrôle qualité. La présente Norme ISA est à lire conjointement avec les règles d'éthique pertinentes.

Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions

2. Les systèmes, les politiques et les procédures de contrôle qualité sont de la responsabilité du cabinet d'audit. Selon la Norme ISQC 1, le cabinet a l'obligation de définir et d'assurer le suivi d'un système de contrôle qualité qui lui fournisse l'assurance raisonnable que :
 - (a) Le cabinet et son personnel professionnel se conforment aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
 - (b) Les rapports émis par le cabinet ou ses associés responsables de missions sont appropriés en la circonstance¹.

La présente Norme ISA est fondée sur l'hypothèse que le cabinet est soumis à la Norme ISQC 1 ou à des exigences nationales qui sont au moins aussi contraignantes. (Voir par. A1)

3. Dans le cadre du système de contrôle qualité du cabinet, les équipes affectées aux missions ont l'obligation de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité qui sont applicables à la mission d'audit et fournissent au cabinet les informations permettant la mise en œuvre de la partie du système de contrôle interne du cabinet touchant à l'indépendance.
4. Les équipes affectées aux missions peuvent s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet, sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties. (Voir par. A2)

Date d'entrée en vigueur

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

¹ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 11.

Objectif

6. L'objectif de l'auditeur est de mettre en œuvre des procédures de contrôle qualité au niveau de la mission destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que :
- L'audit satisfait aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et
 - Le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance.

Définitions

7. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Associé responsable de la mission² - Associé ou autre personne du cabinet responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport d'audit 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 contrôle qualité de la mission – Processus mis en place pour évaluer de façon objective, à la date du rapport d'audit ou avant, les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport d'audit. Le processus de revue de contrôle qualité de la mission s'adresse seulement aux audits d'états financiers d'entités cotées, ainsi qu'aux autres missions d'audit, le cas échéant, pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité de la mission était requise.
 - (c) Personne chargée du contrôle qualité de la mission – Associé, autre personne au sein du cabinet, personne externe qualifiée, ou équipe composée de ces personnes, dont aucune d'entre elles ne fait partie de l'équipe affectée à la mission, ayant l'expérience et l'autorité suffisantes et appropriées pour évaluer objectivement les jugements importants exercés par les membres de l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles ils sont parvenus pour les besoins de la formulation du rapport d'audit.
 - (d) Equipe affectée à la mission – Associés et personnel professionnel réalisant la mission, ainsi que toute personne dont le cabinet ou un cabinet membre d'un réseau de cabinets a retenu les services et qui effectuent des travaux sur la mission. Les auditeurs externes agissant en tant qu'experts désignés par le cabinet ou un cabinet membre d'un réseau n'en font pas partie³. Le terme « équipe affectée à la mission » exclut également des personnes de la fonction d'audit interne du client qui fournissent une assistance directe sur une mission d'audit lorsque l'auditeur externe respecte les diligences requises par la norme ISA 610 (Révisée en 2013).⁴

² Les termes « associé responsable de la mission », « associé » et « cabinet » doivent être interprétés comme se référant aux termes équivalents dans le secteur public lorsque le contexte s'y prête.

³ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*, paragraphe 6(a), définit l'expression « expert désigné par l'auditeur ».

⁴ La norme ISA 610 (Révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, fixe des limites à l'utilisation de l'assistance directe. Elle reconnaît également qu'il peut être interdit par la loi ou la réglementation à l'auditeur externe d'obtenir de l'assistance directe d'auditeurs internes. Dès lors, l'utilisation de l'assistance directe est limitée à des situations où cela est permis.

- (e) Cabinet – Professionnel exerçant à titre individuel, groupement de personnes ou société, ou autre entité composée de professionnels comptables.
- (f) Inspection – Dans le contexte de missions d'audit achevées, procédures destinées à fournir la preuve du respect par les équipes affectées aux missions des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.
- (g) Entité cotée – Entité dont les actions, les parts ou les titres d'emprunt sont cotés ou inscrits à la cote d'une bourse de valeurs reconnue, ou sont négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs ou d'un autre organisme équivalent.
- (h) Surveillance – Processus comportant l'examen et l'évaluation permanente du système de contrôle qualité du cabinet, et comprenant une inspection périodique d'une sélection de missions achevées, destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que son système de contrôle qualité fonctionne efficacement.
- (i) Cabinet membre d'un réseau – Cabinet ou entité appartenant à un réseau de cabinets.
- (j) Réseau – Structure élargie :
 - (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 et des procédures communes de contrôle qualité, une stratégie d'entreprise commune, qui utilise une marque commune ou qui se partage une part substantielle des ressources professionnelles.
- (k) Associé – Toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels.
- (l) Personnel professionnel – Associés et collaborateurs professionnels du cabinet.
- (m) Normes professionnelles – Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing*, ISA), ainsi que les règles d'éthique pertinentes.
- (n) Règles d'éthique pertinentes – Règles d'éthique auxquelles les membres de l'équipe affectée à la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission sont soumis, qui comprennent habituellement les Parties A et B du Code international d'Éthique des Professionnels Comptables *Code of Ethics for Professional Accountants* (Code de l'IESBA) relatives à un audit d'états financiers, ainsi que celles des règles nationales qui sont plus contraignantes.
- (o) Collaborateurs – Professionnels, autres que les associés, y compris tous les experts employés par le cabinet.
- (p) Personne externe qualifiée – Personne externe au cabinet ayant les compétences et les aptitudes pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission, par exemple un associé d'un autre cabinet, ou un membre du personnel (possédant une expérience appropriée) soit d'une instance comptable professionnelle dont les membres peuvent réaliser des audits d'informations financières historiques, soit d'un organisme qui fournit des services de contrôle qualité pertinents.

Diligences requises

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits

8. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité de la qualité d'ensemble de chacune des missions d'audit à laquelle il est assigné. (Voir par. A3)

Règles d'éthique pertinentes

9. 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 indications de non-respect des règles d'éthique applicables aux membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A4–A5)
10. Lorsque des problèmes viennent à l'attention de l'associé responsable de la mission, que ce soit par l'intermédiaire du système de contrôle qualité du cabinet ou autrement, qui indiquent que des membres de l'équipe affectés à la mission ne se sont pas conformés aux règles d'éthique applicables, il doit, après consultation avec d'autres personnes au sein du cabinet, déterminer les mesures appropriées à prendre. (Voir par. A5)

Indépendance

11. L'associé responsable de la mission doit tirer une conclusion sur le respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit. Pour ce faire, il doit :
 - (a) Obtenir du cabinet et, le cas échéant, des cabinets membres du réseau, des informations utiles afin d'identifier et d'évaluer les circonstances et les relations qui menacent l'indépendance ;
 - (b) Apprécier l'information sur les manquements identifiés, s'il y en a, aux politiques et procédures du cabinet relatives à l'indépendance afin de déterminer si ces manquements menacent l'indépendance pour la mission d'audit concernée ; et
 - (c) Prendre les mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable par l'application de mesures de sauvegarde, ou, s'il le juge approprié, se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable. L'associé responsable de la mission doit rapidement informer le cabinet de toute impossibilité de résoudre le problème par des mesures appropriées. (Voir par. A6–A7)

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

12. L'associé responsable de la mission doit être satisfait que des procédures appropriées concernant l'acceptation et le maintien des missions et des relations clients ont été suivies, et doit déterminer si les conclusions tirées à cet égard sont appropriées. (Voir par. A8–A9)
13. Lorsque l'associé responsable de la mission obtient des informations qui auraient conduit le cabinet à décliner la mission d'audit si elles avaient été connues auparavant, il doit communiquer rapidement ces informations au cabinet, afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Voir par. A9)

Affectation des équipes aux missions

14. L'associé responsable doit être satisfait que l'équipe affectée à la mission, et tout autre expert qu'il a désigné qui ne fait pas partie de l'équipe affectée à la mission, ont collectivement la compétence et les aptitudes pour :
 - (a) Effectuer la mission d'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ; et

- (b) Permettre d'émettre un rapport d'audit qui est approprié en la circonstance. (Voir par. A10–A12)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation

15. L'associé responsable de la mission doit prendre la responsabilité :
 - (a) De la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ; et (Voir par. A13–A15, A20)
 - (b) Du caractère approprié du rapport d'audit émis en la circonstance.

Revues

16. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité des revues effectuées et s'assurer qu'elles sont menées selon les politiques et les procédures du cabinet. (Voir par. A16–A17, A20)
17. A la date du rapport d'audit, ou avant, l'associé responsable de la mission doit, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, s'assurer que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport d'audit. (Voir par. A18–A20)

Consultation

18. L'associé responsable de la mission doit :
 - (a) Assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe affectée à la mission procède aux consultations appropriées sur les questions difficiles ou controversées ;
 - (b) S'assurer que les membres de l'équipe affectée à la mission ont procédé aux consultations appropriées tout au long de la mission, au sein de l'équipe et auprès d'autres personnes à un niveau approprié au sein ou à l'extérieur du cabinet ;
 - (c) S'assurer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été confirmées par les personnes consultées ; et
 - (d) Déterminer si les conclusions tirées des consultations ont été appliquées. (Voir par. A21–A22)

Revue de contrôle qualité d'une mission

19. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, et pour les autres missions d'audit pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité est requise, l'associé responsable de la mission doit :
 - (a) S'assurer qu'une personne chargée du contrôle qualité de la mission a été désignée ;

- (b) S'entretenir avec la personne chargée du contrôle qualité de la mission des points importants relevés au cours de la mission d'audit, y compris de ceux identifiés lors de la revue de contrôle qualité ; et
 - (c) Ne pas dater le rapport d'audit avant la date d'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir par. A23–A25)
20. La personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission doit effectuer une évaluation objective des jugements exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions tirées des travaux pour les besoins de la formulation du rapport d'audit. Cette évaluation doit comporter :
- (a) Des entretiens avec l'associé responsable de la mission portant sur les points importants ;
 - (b) Une revue des états financiers et du projet de rapport d'audit ;
 - (c) Une revue de la documentation d'audit sélectionnée relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions auxquelles elle a abouti ;
 - (d) Une évaluation des conclusions tirées pour les besoins de la formulation du rapport d'audit et un examen pour en déterminer le caractère approprié. (Voir par. A26–A28, A30–A32)
21. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la personne chargée du contrôle qualité de la mission, lors de sa revue de contrôle qualité, doit aussi prendre en considération les aspects suivants :
- (a) L'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission d'audit ;
 - (b) Si des consultations ont eu lieu sur des questions ayant engendré des divergences d'opinion ou sur d'autres questions difficiles ou controversées, et les conclusions tirées de ces consultations ; et
 - (c) Si la documentation d'audit sélectionnée pour la revue reflète les travaux effectués eu égard aux jugements importants exercés, et étaye les conclusions dégagées. (Voir par. A29–A32)

Divergences d'opinion

22. Lorsque des divergences d'opinion apparaissent au sein de l'équipe affectée à la mission, avec les personnes consultées ou, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission, l'équipe affectée à la mission doit suivre les politiques et procédures du cabinet pour le traitement et la résolution des divergences d'opinion.

Surveillance

23. Un système de contrôle qualité efficient comprend un processus de surveillance destiné à fournir au cabinet l'assurance raisonnable que ses politiques et ses procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes et adéquates et fonctionnent efficacement. L'associé responsable de la mission doit prendre en compte les résultats du processus de surveillance du cabinet dont fait état l'information la plus récente diffusée au sein du cabinet et, le cas échéant, d'autres cabinets membres du réseau, et

déterminer si les faiblesses mentionnées dans cette information sont susceptibles d'affecter la mission d'audit. (Voir par. A33–A35)

Documentation

24. L'auditeur doit consigner dans la documentation d'audit⁵ :
- (a) Les problèmes relevés relatifs au respect des règles d'éthique applicables et la façon dont ils ont été résolus ;
 - (b) Les conclusions tirées quant au respect des règles d'indépendance qui s'appliquent à la mission d'audit, et tous les entretiens pertinents au sein du cabinet qui viennent à l'appui de ces conclusions ;
 - (c) Les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation clients et des missions d'audit ;
 - (d) La nature et l'étendue des consultations qui ont eu lieu au cours de la mission d'audit et des conclusions qui en ont découlé. (Voir par. A36)
25. La personne chargée du contrôle qualité de la mission doit consigner, pour chaque mission d'audit soumise à sa revue :
- (a) Que les procédures prévues par le cabinet portant sur la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en œuvre ;
 - (b) Que la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée à la date du rapport d'audit ou avant ; et
 - (c) Qu'elle n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'auraient amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission, et les conclusions qui en ont résulté, n'étaient pas appropriés.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Système de contrôle qualité et rôle des équipes affectées aux missions (Voir par. 2)

- A1. La Norme ISQC 1, ou les exigences nationales si elles sont au moins aussi contraignantes, traite des obligations du cabinet de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit. Le système de contrôle qualité comprend des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants :
- Les responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits ;
 - Les règles d'éthique applicables ;
 - L'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques ;
 - Les ressources humaines ;
 - La réalisation des missions ; et
 - Le suivi des contrôles.

⁵ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8 – 11, et A6.

Les exigences nationales qui traitent des obligations du cabinet de définir et de maintenir un système de contrôle qualité sont au moins aussi contraignantes que celles requises par la Norme ISQC 1 lorsqu'elles couvrent tous les éléments énumérés dans ce paragraphe et imposent au cabinet d'atteindre les objectifs des exigences fixées dans la Norme ISQC 1.

Confiance dans le système de contrôle qualité du cabinet (Voir par. 4)

- A2. Sauf indications contraires fournies par le cabinet ou d'autres parties, l'équipe affectée à la mission peut s'appuyer sur le système de contrôle qualité du cabinet pour ce qui concerne, par exemple :
- La compétence du personnel professionnel, sur la base du recrutement et des cours de formation organisés ;
 - L'indépendance, par la collecte et la communication d'informations pertinentes sur l'indépendance ;
 - Le suivi des relations clients, résultant des systèmes d'acceptation et de maintien des missions ;
 - Le respect des exigences légales et réglementaires applicables, résultant du processus de surveillance.

Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité des audits (Voir par. 8)

- A3. Les mesures prises par l'associé responsable de la mission et les messages appropriés transmis aux autres membres de l'équipe affectée à la mission dans le cadre des responsabilités qu'il assume pour la qualité d'ensemble de chaque mission d'audit, font ressortir :
- (a) L'importance, pour la qualité de l'audit :
 - (i) D'effectuer des travaux selon les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires applicables ;
 - (ii) De se conformer aux politiques et aux procédures du cabinet pour autant qu'elles soient applicables ;
 - (iii) D'émettre des rapports d'audit qui sont appropriés en la circonstance ; et
 - (iv) De l'aptitude de l'équipe affectée à la mission à faire part de ses préoccupations sans peur de représailles ; et
 - (b) Le fait que la qualité est essentielle à la réalisation de missions d'audit.

Règles d'éthique pertinentes

Respect des règles d'éthique pertinentes (Voir par. 9)

- A4. Le Code de l'IESBA définit des principes fondamentaux d'éthique professionnelle qui comprennent les concepts :
- (a) D'intégrité ;
 - (b) D'objectivité ;
 - (c) De compétence et de conscience professionnelle ;

- (d) De confidentialité ; et
- (e) De professionnalisme.

Définition de « cabinet », « réseau » et « cabinet membre d'un réseau » (Voir par. 9-11)

A5. Les définitions des termes « cabinet », « réseau » ou « cabinet membre d'un réseau » dans les règles d'éthique concernées peuvent différer de celles données dans la présente Norme ISA. A titre d'exemple, le Code de l'IESBA définit un « cabinet » comme :

- (a) Un professionnel exerçant à titre individuel, un groupement de personnes ou une société composée de professionnels comptables ;
- (b) Une entité qui contrôle les parties susmentionnées par un lien de propriété, de direction ou par d'autres moyens ; et
- (c) Une entité contrôlée par ces parties par un lien de propriété, de direction ou par d'autres moyens.

Le Code de l'IESBA donne également des indications au regard de la définition des termes de « réseau » et de « cabinet membre d'un réseau ».

Pour se conformer aux exigences des paragraphes 9-11, les définitions retenues dans les règles d'éthique concernées s'appliquent dans la mesure nécessaire à l'interprétation de ces règles.

Menaces pesant sur l'indépendance (Voir par. 11(c))

A6. L'associé responsable de la mission peut identifier une menace qui pèse sur l'indépendance relative à une mission d'audit que des mesures de sauvegarde peuvent ne pas être en mesure d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable. Dans ce cas, ainsi que requis par le paragraphe 11(c), l'associé responsable de la mission informe la (les) personne(s) concernée(s) au sein du cabinet afin de décider d'une mesure appropriée, qui peut consister à éliminer l'activité ou le lien qui crée cette menace, ou à se démettre de la mission d'audit, lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A7. 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 de répondre à l'esprit du paragraphe 11. 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'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. 12)

A8. La Norme ISQC 1 requiert du cabinet d'obtenir les informations jugées nécessaires en la circonstance avant d'accepter une mission pour un nouveau client, lorsqu'il décide de

poursuivre ou non une mission existante, et lorsqu'il envisage d'accepter une nouvelle mission pour un client existant⁶. Des informations, telles que celles mentionnées ci-après, aident 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 :

- Intégrité des principaux propriétaires, des membres-clés de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité ;
- Compétence et aptitudes de l'équipe affectée à la mission, y compris en ce qui concerne leur disponibilité et leurs ressources, pour mener la mission d'audit ;
- Capacité du cabinet et de l'équipe affectée à la mission de satisfaire aux règles d'éthique applicables ; et
- Points importants qui ont été soulevés durant la mission d'audit en cours ou précédente, et leurs implications dans le cadre de la poursuite des relations.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 12–13)

A9. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être désignés en application de procédures légales ou réglementaires. En conséquence, certaines des exigences et des considérations relatives à l'acceptation et au maintien des relations clients et de la poursuite des missions d'audit, ainsi qu'il est indiqué dans les paragraphes 12, 13 et A8, peuvent ne pas être pertinentes. Néanmoins, les informations recueillies dans le cadre du processus décrit peuvent être utiles aux auditeurs dans le secteur public pour leur évaluation des risques et pour répondre à leurs obligations de communication.

Affectation des équipes aux missions (Voir par. 14)

A10. Une équipe affectée à la mission peut inclure le cas échéant, une personne qui réalise des procédures d'audit sur la mission en utilisant son expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit, que cette personne soit employée ou missionnée par le cabinet. Toutefois, une personne possédant une telle expertise n'est pas un membre de l'équipe affectée à la mission si sa participation à la mission n'est que consultative. Les consultations sont traitées dans les paragraphes 18, A21 et A22.

A11. Lors de l'examen de la compétence et des aptitudes attendues de l'équipe affectée à la mission dans son ensemble, l'associé responsable de la mission peut prendre en compte des points tels que :

- La compréhension 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 légales et réglementaires applicables ;
- L'expérience technique de l'équipe, y compris son expertise dans les technologies de l'information utiles et dans des domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;

⁶ Norme ISQC 1, paragraphe 27(a).

- La connaissance, par l'équipe, des secteurs d'industrie dans lesquels le client exerce son activité ;
- La capacité de l'équipe à exercer un jugement professionnel ; et
- La connaissance, par l'équipe, des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A12. Dans le secteur public, des compétences appropriées supplémentaires peuvent inclure des spécialisations qui sont 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 ou une évaluation générale du respect de la loi, de la réglementation ou des textes d'autres autorités, ainsi que la prévention et la détection de fraudes et de la corruption.

Réalisation de la mission

Direction, supervision et réalisation (Voir par. 15(a))

A13. La direction de l'équipe affectée à la mission implique d'informer les membres de l'équipe de sujets tels que :

- Leurs responsabilités, y compris le besoin de se conformer aux règles d'éthique applicables, et de planifier et de réaliser un audit en faisant preuve d'esprit critique ainsi qu'il est requis par la Norme ISA 200⁷ ;
- La responsabilité des associés respectifs lorsque plus d'un associé participe à la conduite de la mission d'audit ;
- Les objectifs des travaux à effectuer ;
- La nature des activités de l'entité ;
- Les problématiques induites par les risques ;
- Les problèmes qui peuvent se poser ; et
- L'approche détaillée touchant à la réalisation de la mission.

La discussion entre les membres de l'équipe affectée à la mission permet aux membres les moins expérimentés de l'équipe de soulever des questions auprès des plus expérimentés afin qu'une communication appropriée puisse avoir lieu au sein de l'équipe affectée à la mission.

A14. Un travail d'équipe et une formation appropriés aident les membres les moins expérimentés de l'équipe affectée à la mission à comprendre clairement les objectifs des travaux qui leur sont assignés.

⁷ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 15.

A15. La supervision inclut des aspects tels que :

- Le suivi de l'avancement de la mission d'audit ;
- La prise en compte de la compétence et des aptitudes individuelles des membres de l'équipe affectée à la mission, y compris le fait de déterminer s'ils disposent de suffisamment de temps pour mener les travaux qui leur sont assignés, s'ils comprennent les instructions qui leur sont données, et si les travaux sont effectués en conformité avec l'approche planifiée de la mission d'audit ;
- La prise en compte des points importants soulevés au cours de la mission d'audit, l'examen de leur importance et la modification de l'approche planifiée de manière appropriée;
- L'identification des points pour lesquelles, au cours de l'audit, des membres plus expérimentés de l'équipe affectée à la mission doivent être consultés ou impliqués.

Revue

Responsabilités de la revue (Voir par. 16)

A16. Selon la Norme ISQC 1, les politiques et les procédures du cabinet relatives à la responsabilité de la revue sont établies sur le fondement que les travaux des membres de l'équipe les moins expérimentés sont revus par les membres les plus expérimentés⁸.

A17. Une revue consiste à déterminer si, par exemple :

- Les travaux ont été effectués conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales 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 conforter le rapport de l'auditeur ; et
- Les objectifs des procédures mises en œuvre sur la mission ont été atteints.

Revue des travaux effectués par l'associé responsable de la mission (Voir par. 17)

A18. Des revues des aspects suivants par l'associé responsable de la mission, à des moments appropriés au cours de la mission d'audit, lui permettent de résoudre les points importants en temps voulu à la date, ou avant la date, de son rapport d'audit :

- Jugements exercés dans des domaines critiques, particulièrement ceux concernant les questions difficiles ou controversées identifiées au cours de la mission ;
- Risques importants ; et
- Autres domaines que l'associé responsable de la mission considère importants.

⁸ Norme ISQC 1, paragraphe 33.

L'associé responsable de la mission n'a pas besoin de revoir toute la documentation d'audit, mais peut le faire. Toutefois, ainsi que requis par la Norme ISA 230, il consigne dans les dossiers l'étendue et le calendrier de ses revues⁹.

- A19. Un associé responsable de mission reprenant la responsabilité d'une mission au cours du déroulement de celle-ci peut appliquer les procédures de revue décrites au paragraphe A18 pour revoir les travaux effectués jusqu'à la date du changement afin d'assumer les responsabilités d'associé responsable de la mission.

Aspects particuliers lorsqu'un membre de l'équipe affectée à la mission ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit est utilisé (Voir par. 15–17)

- A20. Lorsqu'un membre de l'équipe affectée à la mission ayant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit est utilisé, la direction, la supervision et la revue de ses travaux peuvent inclure des aspects tels que :

- Les accords convenus avec ce membre concernant la nature, l'étendue et les objectifs de ses travaux ainsi que les rôles respectifs relatifs à la nature, au calendrier et à l'étendue de la communication entre ce membre et les autres membres de l'équipe affectée à la mission ; et
- L'évaluation du caractère adéquat des travaux de ce membre, y compris la pertinence et le caractère raisonnable de ses constatations ou de ses conclusions et leur cohérence avec d'autres éléments probants.

Consultation (Voir par. 18)

- A21. 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 :

- 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.

- A22. Il peut être approprié pour les membres de l'équipe affectée à la mission de consulter à l'extérieur du cabinet, par exemple lorsque ce dernier n'a pas les ressources internes appropriées. Ils peuvent recourir à des services de conseils fournis par d'autres cabinets, par des instances professionnelles ou de régulation, ou par des organismes dont l'activité rémunérée est de rendre des services de contrôle qualité.

Revue de contrôle qualité de la mission

Achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission avant la date du rapport de l'auditeur (Voir par. 19(c))

- A23. La Norme ISA 700 (Révisée) requiert que la date du rapport de l'auditeur ne soit pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés

⁹ Norme ISA 230, paragraphe 9(c).

sur lesquels forger son opinion d'audit sur les états financiers¹⁰. Dans le cas d'un audit d'états financiers d'entités cotées, ou lorsque la mission remplit les critères pour une revue de contrôle qualité de la mission, cette revue aide l'auditeur à déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis.

- A24. Le fait d'effectuer en temps voulu la revue de contrôle qualité de la mission à des étapes appropriées au cours de la mission permet la résolution rapide des points importants, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, à la satisfaction du responsable du contrôle qualité de la mission.
- A25. L'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission signifie que la personne en charge de cette revue a totalement satisfait aux exigences de cette revue décrites dans les paragraphes 20-21 et, le cas échéant, s'est conformée à celles du paragraphe 22. La documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être complétée après la date du rapport d'audit dans le cadre de la mise en forme finale des dossiers de travail. La Norme ISA 230 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application à cet égard¹¹.

Nature, étendue et calendrier d'une revue de contrôle qualité de la mission (Voir par. 20)

- A26. Le fait de rester attentif aux changements de circonstances permet à l'associé responsable de la mission d'identifier des situations dans lesquelles une revue de contrôle qualité de la mission est nécessaire, même si cette revue n'avait pas été jugée requise au début de la mission.
- A27. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut dépendre, entre autres, de la complexité de la mission d'audit, du fait que l'entité est ou non une entité cotée, et du risque que le rapport de l'auditeur puisse ne pas être approprié en la circonstance. La réalisation d'une revue de contrôle qualité de la mission ne diminue pas les responsabilités de l'associé responsable de la mission d'audit et de sa réalisation.
- A28. Lorsque la norme ISA 701¹² s'applique, les conclusions tirées par l'équipe d'audit aux fins de la formulation du rapport de l'auditeur comprennent la détermination
- Des points clés de l'audit à inclure dans le rapport de l'auditeur;
 - Le cas échéant, des points clés de l'audit qui ne seront pas communiqués dans le rapport de l'auditeur, conformément au paragraphe 14 de la norme ISA 701; et
 - Le cas échéant, en fonction des faits et circonstances de l'entité et de l'audit, du fait qu'il n'y a pas de point clé de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur.

La revue du projet de rapport de l'auditeur conformément au paragraphe 20(b) porte également sur la proposition de texte destiné à être incluse la section « Points clés de l'audit ».

¹⁰ Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 49.

¹¹ Norme ISA 230, paragraphes 14–16.

¹² Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Revue de contrôle qualité de la mission dans les entités cotées (Voir par. 21)

A29. D'autres points pertinents pour évaluer les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission qui peuvent être considérées lors d'une revue de contrôle qualité de la mission dans une entité cotée comprennent :

- Les risques importants identifiés au cours de la mission conformément à la Norme ISA 315 (Révisée)¹³ et les réponses apportées à ces risques conformément à la Norme ISA 330¹⁴, y compris l'évaluation faite par l'équipe affectée à la mission du risque de fraude, et les réponses apportées, conformément à la Norme ISA 240¹⁵ ;
- Les jugements exercés, particulièrement ceux relatifs au caractère significatif et aux risques importants ;
- L'importance et la résolution des anomalies corrigées et celles non corrigées relevées au cours de l'audit ; et
- Les points à communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, à d'autres parties tierces telles que les organismes de régulation.

Ces autres points, en fonction des circonstances, peuvent aussi être applicables aux revues de contrôle qualité de la mission pour des audits d'états financiers d'autres entités.

Aspects particuliers concernant les petites entités (Voir par 20–21)

A30. Outre les audits d'états financiers d'entités cotées, une revue de contrôle qualité de la mission est requise pour les missions d'audit qui remplissent les critères, définis par le cabinet, qui soumettent les missions à une revue de contrôle qualité de la mission. Dans certains cas, aucune des missions d'audit du cabinet ne remplit les critères qui les soumettraient à ce type de revue.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public (Voir par. 20–21)

A31. Dans le secteur public, un auditeur désigné en vertu de dispositions légales (par exemple un auditeur de la Cour des comptes ou autre personne qualifiée désignée par la Cour des comptes) peut avoir un rôle équivalent à celui d'un associé responsable d'une mission avec des responsabilités globales pour les audits du secteur public. Dans ces situations, le cas échéant, le choix de la personne chargée du contrôle qualité de la mission prend en considération la nécessité d'indépendance vis-à-vis de l'entité auditée et la capacité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission de fournir une évaluation objective.

A32. Il n'est pas courant qu'une entité cotée visée aux paragraphes 21 et A28 soit une entité du secteur public. Toutefois, il peut exister d'autres entités du secteur public qui sont importantes en raison de leur taille, de leur complexité ou d'aspects touchant à l'intérêt

¹³ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

¹⁴ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

¹⁵ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.*

public et qui, par voie de conséquence, ont un large éventail de parties prenantes. Des exemples de telles entités comprennent les sociétés d'état et les sociétés de services publics. Des transformations dans le secteur public peuvent aussi donner lieu à la formation de nouvelles entités importantes. Il n'existe pas de critères objectifs prédéterminés sur lesquels repose la détermination de la notion d'importance. Néanmoins, l'auditeur dans le secteur public évalue lesquelles de ces entités peuvent être suffisamment importantes pour justifier une revue de contrôle qualité de la mission.

Surveillance (Voir par. 23)

- A33. La Norme ISQC 1 requiert du cabinet de définir un processus de surveillance destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates et fonctionnent efficacement¹⁶.
- A34. En s'interrogeant sur les faiblesses qui peuvent affecter la mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut s'intéresser aux mesures que le cabinet a prises pour corriger la situation et qu'il considère suffisantes dans le contexte de cet audit.
- A35. Une faiblesse dans le système de contrôle qualité du cabinet ne signifie pas nécessairement qu'une mission d'audit spécifique n'a pas été effectuée conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, ou que le rapport d'audit n'était pas approprié.

Documentation

Documentation des consultations (Voir par. 24(d))

- A36. Une documentation suffisamment complète et détaillée des consultations avec d'autres professionnels sur des sujets difficiles ou controversés contribue à la compréhension :
- 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.

¹⁶ Norme ISQC 1, paragraphe 48.