

*Norme internationale d'audit (ISA)*

---

# Norme ISA 450, EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES AU COURS DE L'AUDIT

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

# NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 450

## EVALUATION DES ANOMALIES RELEVÉES AU COURS DE L'AUDIT

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

### SOMMAIRE

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de cette Norme ISA .....	<u>1</u>
Date d'entrée en vigueur .....	<u>2</u>
<b>Objectif</b> .....	<u>3</u>
<b>Définitions</b> .....	<u>4</u>
<b>Diligences requises</b>	
Récapitulatif des anomalies relevées.....	<u>5</u>
Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit.....	<u>6</u>
Communication et correction des anomalies.....	<u>8</u>
Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées .....	<u>10</u>
<i>Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise</i> .....	<u>12</u>
Déclaration écrite .....	<u>14</u>
Documentation .....	<u>15</u>
<b>Modalités d'application et autres informations explicatives</b>	
Définition du concept « Anomalie » .....	<u>A1</u>
Récapitulatif des anomalies relevées.....	<u>A2</u>
Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit .....	<u>A4</u>
Communication et correction des anomalies.....	<u>A7</u>
Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées .....	<u>A11</u>
<i>Aspects particuliers aux entités du secteur public</i> .....	<u>A19</u>
<i>Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise</i> .....	<u>A21</u>
Déclaration écrite .....	<u>A24</u>
Documentation .....	<u>A25</u>

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 450 , « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », doit être lue à la lumière de 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 cette Norme ISA

1. Cette Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur d'avoir à évaluer l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et de celles non corrigées, le cas échéant, sur les états financiers. La Norme ISA 700 traite des obligations de l'auditeur, lorsqu'il se forge une opinion sur les états financiers, d'avoir à conclure qu'une assurance raisonnable a été obtenue sur le fait que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. La conclusion requise par la Norme ISA 700 prend en compte l'évaluation faite par l'auditeur de l'incidence des anomalies non corrigées, s'il en existe, sur les états financiers, conformément à la présente Norme ISA<sup>1</sup>. La Norme ISA 320<sup>2</sup> traite de l'application par l'auditeur du concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit d'états financiers. [\[Plus haut\]](#)

### Date d'entrée en vigueur

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

### Objectif

3. L'objectif de l'auditeur est d'évaluer :
- (a) l'incidence sur l'audit des anomalies relevées ; et
  - (b) l'incidence sur les états financiers des anomalies non corrigées, s'il en existe.

### Définitions

4. Pour les besoins des Normes ISA, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

- (a) Anomalies – Ecart entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie dans les états financiers pour un élément, et le montant, le classement, la présentation ou l'information à fournir, exigés pour ce même élément selon le référentiel comptable applicable. Les anomalies peuvent résulter d'erreurs ou provenir de fraudes. (Voir [Par. A1](#)) [\[Plus haut\]](#)

---

<sup>1</sup> Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphes 10-11.

<sup>2</sup> Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

Lorsque l'auditeur exprime une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, ou donnent une image fidèle, les anomalies comprennent également les ajustements des montants, des classements, de la présentation ou des informations fournies qui, selon le jugement de l'auditeur, sont nécessaires pour que les états financiers soient présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs ou donnent une image fidèle.

- (b) Anomalies non corrigées – Anomalies que l'auditeur a récapitulées au cours de l'audit et qui n'ont pas été corrigées. [Plus haut]

## **Diligences requises**

### **Récapitulatif des anomalies relevées**

5. L'auditeur doit récapituler les anomalies relevées au cours de l'audit, autres que celles qui sont clairement insignifiantes. (Voir Par. A2 – A3)

### **Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit**

6. L'auditeur doit déterminer si la stratégie générale d'audit et le programme de travail nécessitent d'être révisés lorsque :

- (a) la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies récapitulées au cours de l'audit, pourraient être significatives ; (Voir Par. A4) ou
- (b) le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit s'approche du seuil de signification, déterminé selon la Norme ISA 320. (Voir Par. A5)

7. Lorsque, à la demande de l'auditeur, la direction a examiné un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie et a corrigé les anomalies qui avaient été relevées, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour déterminer si des anomalies subsistent. (Voir Par. A6) [Plus haut]

### **Communication et correction des anomalies**

8. L'auditeur doit communiquer en temps voulu au niveau approprié de la direction, toutes les anomalies récapitulées au cours de l'audit, à moins que ceci ne lui soit interdit par la

loi ou la réglementation<sup>3</sup>. L'auditeur doit demander à la direction de corriger ces anomalies. (Voir Par. A7 – A9)

9. Lorsque la direction refuse de corriger tout ou partie des anomalies que l'auditeur lui a communiquées, celui-ci doit prendre connaissance des motifs de la direction pour ne pas les corriger et doit prendre en compte ces motifs lorsqu'il évalue si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (Voir Par. A10) [Plus haut]

### **Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées**

10. Avant d'évaluer l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur doit ré-apprécier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 afin de confirmer s'il reste approprié au vu des résultats financiers réels de l'entité. (Voir Par. A11 – A12)

11. L'auditeur doit déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, sont significatives. Pour cela, il doit prendre en compte :

- (a) l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance ; et (Voir Par. A13 – A17, A19 – A20)
- (b) l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. (Voir Par. A18)

### *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*

12. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les anomalies non corrigées et l'incidence que ces anomalies peuvent avoir, prises individuellement ou en cumulé, sur l'opinion exprimée dans son rapport d'audit, à moins que ceci ne soit interdit par la loi ou la réglementation<sup>4</sup>. Cette communication doit mentionner individuellement chacune des anomalies significatives. Il doit demander à ce que les anomalies non corrigées le soient. (Voir Par. A21 – A23) [Plus haut]

---

<sup>3</sup> Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 7.

<sup>4</sup> Voir note 3 en bas de page.

13. L'auditeur doit également communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise l'incidence des anomalies non corrigées des périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble. [Plus haut]

### **Déclaration écrite**

14. L'auditeur doit demander à la direction une déclaration écrite et, lorsque ceci est approprié, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant, selon elles, que les incidences des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé, ne sont pas significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble. Un récapitulatif de ces anomalies doit être inclus dans la déclaration écrite ou joint à celle-ci. (Voir Par. A24)

### **Documentation**

15. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit<sup>5</sup> : (Voir Par. A25)

- (a) le montant en deçà duquel les anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes ; (Voir Par. 5)
- (b) toutes les anomalies relevées au cours de l'audit avec la mention de leur correction ou non correction ; (Voir Par. 5, 8 et 12) et
- (c) sa conclusion relative au caractère significatif ou non des anomalies non corrigées, prises individuellement ou en cumulé et le fondement de cette conclusion. (Voir Par. 11) [Plus haut]

\*\*\*\*\*

## **Modalités d'application et autres informations explicatives**

**Définition du concept « Anomalie »** (Voir Par. 4(a))

A1. Les anomalies peuvent résulter :

- (a) d'une inexactitude dans la collecte ou le traitement des données à partir desquelles les états financiers sont établis ;
- (b) d'une omission d'un montant ou d'une information à fournir ;

---

<sup>5</sup> ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

- (c) d'une estimation comptable incorrecte provenant de l'omission, ou d'une interprétation clairement erronée, de faits ; et
- (d) de jugements de la direction portant sur des estimations comptables que l'auditeur considère non réalistes, ou de la sélection et du suivi de méthodes comptables qu'il considère inappropriées. [Plus haut]

Des exemples d'anomalies provenant de fraudes sont donnés dans la Norme ISA 240<sup>6</sup>.

### **Récapitulatif des anomalies relevées** (Voir Par. 5)

A2. L'auditeur peut fixer un montant en deçà duquel des anomalies seront considérées comme manifestement insignifiantes et ne nécessiteront pas d'être récapitulées dès lors que l'auditeur anticipe que le cumul de tels montants n'aura à l'évidence pas d'incidence significative sur les états financiers. L'expression « manifestement insignifiant » n'est pas un substitut à l'expression « non significatif ». Les éléments manifestement insignifiants seront d'un tout autre ordre de grandeur (plus petit) que le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320, et seront manifestement sans conséquence, pris individuellement ou en cumulé, qu'ils soient jugés selon des critères d'ampleur, de nature ou selon les circonstances de leur survenance. Lorsqu'il existe une quelconque incertitude quant au caractère insignifiant d'un ou de plusieurs de ces critères, l'élément concerné est considéré comme n'étant pas clairement insignifiant.

A3. Afin d'aider l'auditeur lors de son évaluation de l'incidence des anomalies relevées au cours de l'audit et de sa communication à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut être utile de distinguer entre les anomalies factuelles, celles liées au jugement, et celles extrapolées.

- les anomalies factuelles sont celles pour lesquelles il n'existe pas de doute.
- les anomalies liées au jugement relèvent de différences provenant de jugements exercés par la direction sur des estimations comptables que l'auditeur considère comme non réalistes, ou la sélection ou le suivi de méthodes comptables qu'il considère non appropriées. [Plus haut]

---

<sup>6</sup> Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers », paragraphes A1-A6.



- les anomalies extrapolées reflètent la meilleure estimation de l'auditeur des anomalies contenues dans les populations, ce qui implique l'extrapolation des anomalies relevées dans les sondages effectués à l'ensemble des populations à partir desquelles les échantillons ont été sélectionnés. Des modalités d'application pour effectuer l'extrapolation des anomalies et l'évaluation des résultats sont fournies dans la Norme ISA 530<sup>7</sup>. [\[Plus haut\]](#)

**Prise en compte des anomalies relevées au fur et à mesure de l'avancement de l'audit**  
(Voir [Par. 6-7](#))

A4. Une anomalie peut ne pas relever d'un cas isolé. Les cas où l'auditeur identifie une anomalie qui provient d'une défaillance dans le contrôle interne ou d'hypothèses, ou de méthodes de valorisation inappropriées qui ont été largement utilisées par l'entité sont indicatifs que d'autres anomalies peuvent exister.

A5. Lorsque le cumul des anomalies relevées au cours de l'audit avoisine le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320, il peut exister un risque insuffisamment faible pour être acceptable que de possibles anomalies non détectées, cumulées avec les anomalies relevées au cours de l'audit, puissent excéder le seuil de signification. Des anomalies non détectées pourraient exister en raison de la présence d'un risque d'échantillonnage ou d'un risque non lié à l'échantillonnage<sup>8</sup>.

A6. L'auditeur peut demander à la direction d'examiner un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie afin qu'elle analyse les causes de l'anomalie qu'il a relevée, qu'elle mette en œuvre des procédures en vue de déterminer le montant réel de l'anomalie dans le flux d'opérations, le solde de compte ou l'information fournie, et qu'elle procède aux ajustements appropriés des états financiers. Une telle demande peut être faite, par exemple, sur la base de l'extrapolation faite par l'auditeur des anomalies relevées dans un sondage à l'ensemble de la population à partir de laquelle l'échantillon a été sélectionné. [\[Plus haut\]](#)

**Communication et correction des anomalies** (Voir [Par. 8 – 9](#))

A7. La communication des anomalies, en temps voulu au niveau approprié de la direction, est importante dans la mesure où elle permet à cette dernière d'évaluer si les éléments relevés

---

<sup>7</sup> Norme ISA 530, « Sondages », paragraphes 14–15.

<sup>8</sup> Norme ISA 530, paragraphes 5(c) et (d).

sont réellement des anomalies, d'informer l'auditeur en cas de désaccord et de prendre les mesures nécessaires. Généralement, le niveau approprié de la direction est celui auquel la personne a la responsabilité et l'autorité pour évaluer les anomalies et pour décider des mesures nécessaires. [\[Plus haut\]](#)

A8. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication de certaines anomalies par l'auditeur à la direction, ou à d'autres personnes au sein de l'entité. Par exemple, les textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire expressément une communication ou une autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une autorité appropriée sur un acte illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et ses obligations de communication peuvent être complexes. Dans ces situations, l'auditeur peut envisager d'obtenir un avis juridique.

A9. La correction par la direction de toutes les anomalies, y compris celles communiquées par l'auditeur, permet à la direction d'assurer l'exactitude des registres et documents comptables et de réduire les risques d'anomalies significatives dans les états financiers futurs en raison de l'incidence cumulée d'anomalies non significatives non corrigées des périodes précédentes. [\[Plus haut\]](#)

A10. La Norme ISA 700 requiert de l'auditeur d'évaluer si les états financiers ont été établis et présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux dispositions du référentiel comptable applicable. Cette évaluation prend en compte les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité, y compris les indications de biais possibles dans les jugements de la direction<sup>9</sup>, qui peuvent être confirmées ou infirmées par la compréhension de l'auditeur des motifs qui ont conduit la direction à ne pas procéder aux corrections.

#### **Evaluation de l'incidence des anomalies non corrigées** (Voir [Par. 10 – 11](#))

A11. La détermination par l'auditeur du seuil de signification en application de la Norme ISA 320 est souvent basée sur des estimations des résultats financiers de l'entité, du fait que les résultats financiers réels peuvent ne pas encore être connus. En conséquence, avant de procéder à son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées, l'auditeur peut avoir à

---

<sup>9</sup> Norme ISA 700, paragraphe 12.

modifier le seuil de signification déterminé selon la Norme ISA 320 sur la base des résultats financiers réels. [Plus haut]

A12. La Norme ISA 320 précise qu'au fur et à mesure de l'avancement de l'audit, le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le, ou les, seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers) est modifié dans les cas où l'auditeur a connaissance d'informations au cours de l'audit qui l'aurait conduit à retenir initialement un (ou des) seuil(s) de signification différent(s)<sup>10</sup>. Ainsi, toute modification substantielle aura probablement été faite avant que l'auditeur n'évalue l'incidence des anomalies non corrigées. Toutefois, si la ré-appréciation par l'auditeur du seuil de signification initial déterminé selon la Norme ISA 320 (voir paragraphe 10 de la présente Norme ISA) conduit à un montant (ou des montants) inférieur(s), il convient alors de reconsidérer le seuil de planification pour la réalisation des contrôles et le caractère approprié de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires, afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

A13. Chacune des anomalies est prise en compte pour évaluer son incidence sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations concernés, et pour déterminer si le seuil de signification pour ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers n'a pas, le cas échéant, été dépassé. [Plus haut]

A14. Lorsqu'une anomalie prise individuellement est considérée significative, il est improbable qu'elle puisse être compensée par d'autres anomalies. Par exemple, si les produits ont été significativement sur-évalués, les états financiers pris dans leur ensemble comporteront une anomalie significative, même si l'incidence de l'anomalie sur les résultats est totalement compensée par une sur-évaluation des charges d'égal montant. Il peut être approprié de compenser des anomalies à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations ; toutefois, le risque que d'autres anomalies non détectées puissent exister

---

<sup>10</sup> Norme ISA 320, paragraphe 12.

est pris en compte avant de conclure que la compensation, même d'anomalies peu significatives, est appropriée<sup>11</sup>. [Plus haut]

A15. Déterminer si une anomalie dans le classement est significative implique l'évaluation d'aspects qualitatifs, tels que l'incidence de l'anomalie dans le classement sur les dettes ou autres obligations de contrats de prêts, l'incidence sur une rubrique individuelle ou sur les sous-totaux, ou les incidences sur les ratios-clés. Il peut exister des situations dans lesquelles l'auditeur conclut qu'une anomalie dans le classement n'est pas significative dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble, alors même que cette anomalie dépasse le ou les seuil(s) de signification retenus pour évaluer d'autres anomalies. Par exemple, un classement erroné entre des rubriques du bilan peut ne pas être considéré comme significatif dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble lorsque le montant du classement erroné est faible par rapport aux montants des rubriques concernées du bilan et que ce classement erroné n'a pas d'incidence sur le compte de résultat ou l'un quelconque des ratios-clés.

A16. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent conduire l'auditeur à les considérer, prises individuellement ou avec d'autres anomalies récapitulées au cours de l'audit, comme significatives, même si elles sont inférieures au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Les circonstances qui peuvent affecter l'appréciation de l'auditeur incluent la mesure dans laquelle l'anomalie :

- remet en cause la conformité avec les exigences réglementaires ;
- remet en cause l'application des clauses de contrats de prêts ou d'autres obligations contractuelles ;
- est liée au mauvais choix d'une méthode comptable ou à sa mauvaise application, qui n'a pas d'incidence significative sur les états financiers de la période en cours, mais qui peut probablement avoir une incidence significative sur les états financiers de périodes futures ;
- masque un changement dans les résultats ou dans d'autres tendances, particulièrement dans le contexte de conditions générales économiques ou du secteur d'activité ;

---

<sup>11</sup> La détection d'un nombre d'anomalies non significatives à l'intérieur d'un même solde de compte ou d'un même flux d'opérations peut requérir de l'auditeur de réévaluer le risque d'anomalies significatives dans ce solde de compte ou ce flux d'opérations.

- affecte les ratios utilisés pour apprécier la situation financière de l'entité, le résultat de ses opérations ou ses flux de trésorerie ;
- affecte l'information sectorielle présentée dans les états financiers (par exemple, l'importance d'un élément sur un secteur ou une autre partie de l'activité de l'entité qui a été identifié comme ayant un rôle important dans les opérations ou dans la rentabilité de l'entité) ;
- a pour effet une augmentation de la rémunération de la direction, par exemple, en permettant de satisfaire aux règles de fixation du bonus ou autres règles incitatives ;
- est importante au regard de la connaissance de l'auditeur de communications antérieures aux utilisateurs, par exemple, celles portant sur des prévisions de résultats ;
- concerne des éléments impliquant des tiers particuliers (par exemple, si des tiers qui sont partie prenante à la transaction sont des membres de la famille de la direction de l'entité) ;
- est le résultat d'une omission d'informations qui ne sont pas spécifiquement requises par le référentiel comptable applicable, mais qui, selon le jugement de l'auditeur, sont importantes pour la compréhension par les utilisateurs de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie de l'entité ; ou
- a une incidence sur d'autres informations qui seront présentées dans des documents contenant les états financiers audités (par exemple, des informations à inclure dans une « Analyse et Commentaires de la Direction » ou dans un « Rapport de Revue Financière et de l'Activité ») et dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. La Norme ISA 720<sup>12</sup> traite de la prise en compte par l'auditeur d'autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités mais sur lesquelles il n'a pas d'obligation d'émettre un rapport. [Plus haut]

Ces circonstances ne sont que des exemples ; elles ne seront pas toutes nécessairement présentes dans tous les audits, pas plus que la liste ne saurait être exhaustive. L'existence de

---

<sup>12</sup> Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités ».

telles circonstances ne conduit pas nécessairement à la conclusion que l'anomalie est significative. [\[Plus haut\]](#)

A17. La Norme ISA 240<sup>13</sup> explique la façon dont les implications d'une anomalie qui est, ou peut-être, le résultat d'une fraude, sont à considérer en relation avec d'autres aspects de l'audit, même si l'ampleur de l'anomalie n'est pas significative au regard des états financiers.

A18. L'incidence cumulée d'anomalies non significatives et non corrigées des périodes antérieures peut avoir une incidence significative sur les états financiers de la période en cours. Il existe différentes approches acceptables pour l'évaluation de l'incidence par l'auditeur de telles anomalies non corrigées sur les états financiers de la période en cours. Le suivi d'une même approche d'évaluation assure une cohérence entre les périodes.

#### *Aspects particuliers aux entités du secteur public*

A19. Dans le cas d'un audit d'une entité du secteur public, l'appréciation du caractère significatif ou non d'une anomalie peut aussi être affectée par les obligations de l'auditeur issues de la loi ou de la réglementation ou émanant d'une autorité, de communiquer des éléments spécifiques, comme par exemple, la fraude.

A20. En outre, des questions comme l'intérêt public, la responsabilité d'avoir à rendre compte, la probité et l'assurance d'une supervision sur le respect des dispositions législatives, notamment, peuvent affecter l'appréciation du caractère significatif porté sur un élément du fait même de sa nature. Ceci est particulièrement vrai pour les sujets qui touchent au respect de la loi, de la réglementation, ou d'autres dispositions émanant d'une autorité. [\[Plus haut\]](#)

#### *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir [Par. 12](#))*

A21. Lorsque des anomalies non corrigées ont été communiquées à une (ou des) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, il n'est pas nécessaire de les communiquer à nouveau à cette (ces) personne(s) dans leur rôle de gouvernance. Néanmoins, l'auditeur aura besoin d'être satisfait que la communication faite à la (les) personne(s) ayant des

---

<sup>13</sup> Norme ISA 240, paragraphe 35.

responsabilités de direction a été correctement répercutée à toutes celles des personnes dans leur rôle de gouvernance auxquelles il aurait normalement fait cette communication<sup>14</sup>.

A22. Lorsqu'il existe un nombre important d'anomalies individuelles non significatives et non corrigées, l'auditeur peut communiquer le nombre et l'incidence totale chiffrée de ces anomalies, plutôt que le détail de chacune d'entre elles. [Plus haut]

A23. La Norme ISA 260 requiert de l'auditeur de communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les déclarations écrites qu'il a demandées (voir paragraphe 14 de la présente Norme ISA)<sup>15</sup>. L'auditeur peut discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des raisons, et des implications, de la non correction de ces anomalies, appréciés au regard de l'ampleur et de la nature de l'anomalie, du contexte, ainsi que des conséquences possibles sur les états financiers futurs.

#### **Déclaration écrite** (Voir Par. 14)

A24. En raison du fait que l'établissement des états financiers requiert de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, d'ajuster les états financiers pour corriger les anomalies significatives, l'auditeur est tenu de leur demander de lui fournir une déclaration écrite concernant les anomalies non corrigées. Dans certaines situations, la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent considérer que certaines des anomalies non corrigées ne sont pas des anomalies. Pour cette raison, elles peuvent vouloir ajouter à leur déclaration écrite une phrase telle que : « Nous ne sommes pas d'accord pour considérer que les éléments .... et .... constituent des anomalies en raison du fait [décrire les raisons] ». L'obtention d'une telle déclaration n'exempte toutefois pas l'auditeur du besoin de fonder une conclusion sur l'incidence des anomalies non corrigées. [Plus haut]

#### **Documentation** (Voir Par. 15)

A25. La documentation produite par l'auditeur sur les anomalies non corrigées, peut comprendre :

- (a) la façon dont il a pris en compte l'incidence cumulée des anomalies non corrigées ;

---

<sup>14</sup> Norme ISA 260, paragraphe 13.

<sup>15</sup> Norme ISA 260, paragraphe 16(c)(ii).

- (b) la façon dont il a apprécié si le (ou les) seuil(s) de signification pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies particuliers, s'il en existe, a (ont) été dépassé(s) ; et
- (c) son évaluation de l'incidence des anomalies non corrigées sur les ratios ou les tendances clés, et sur le respect des exigences légales, réglementaires ou contractuelles (par exemple, les clauses des contrats de prêts). [Plus haut]