

Prise de position définitive

Octobre 2016

Norme internationale d'audit 250 (révisée)

Norme ISA 250 (révisée)

**Prise en considération des
textes législatifs et
réglementaires dans un audit
d'états financiers**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

À propos de l'IAASB

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 2022, 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 2022, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) 250 (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) 250 (révisée) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 250 (révisée) © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 250 (révisée) © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

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



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 250 (révisée)

PRISE EN CONSIDERATION DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ETATS FINANCIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2017)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente Norme ISA	1
Incidence des textes législatifs et réglementaires	2
Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires	3-9
Date d'entrée en vigueur	10
Objectifs	11
Définition	12
Diligences requises	
Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires	13-18
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté	19-22
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes	23-29
Documentation	30
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires	A1-A8
Définition	A9-A10
Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires	A11-A16
Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté	A17-A25
Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes	A26-A34
Documentation	A35-A36

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 250, *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans 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 de l'obligation incombant à l'auditeur de prendre en considération les textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers. La présente norme ISA ne s'applique pas aux autres missions d'assurance dans lesquelles l'auditeur est expressément chargé de vérifier et de produire un rapport distinct sur le respect de textes législatifs ou réglementaires spécifiques.

Incidence des textes législatifs et réglementaires

2. L'incidence des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers varie considérablement. Les textes législatifs et réglementaires auxquels est assujettie une entité constituent le cadre législatif et réglementaire. Les dispositions de certains textes législatifs ou réglementaires ont une incidence directe sur les états financiers d'une entité, en ce qu'elles fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers. D'autres textes législatifs ou réglementaires prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer son activité, mais n'ont pas d'incidence directe sur ses états financiers. Certaines entités exercent leur activité dans des secteurs très réglementés (par exemple les banques ou les sociétés de l'industrie chimique). D'autres sont soumises seulement aux nombreux textes législatifs et réglementaires qui régissent la conduite des affaires en général (tels que ceux concernant la santé et la sécurité au travail, ou l'égalité des chances dans l'emploi). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers.

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. A1-A8)

3. Il incombe avec la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires applicables, y compris des textes législatifs et réglementaires qui fixent des règles relatives à la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers d'une entité.

Responsabilité de l'auditeur

4. Les diligences requises par la présente Norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier, dans les états financiers, les anomalies significatives résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, l'auditeur n'a pas la responsabilité de prévenir le non-respect de ces textes, et l'on ne peut attendre de lui qu'il détecte les cas de non-respect pour tous ces textes.
5. Il incombe à l'auditeur d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs¹. Lorsqu'il effectue un audit d'états financiers, l'auditeur tient compte du cadre législatif et réglementaire applicable. En raison des limites inhérentes à un audit, il subsiste inévitablement un risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé selon les Normes ISA². Dans le contexte des textes législatifs et réglementaires, les incidences potentielles des limites inhérentes à la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont accrues pour des raisons telles que :

L'existence de nombreux textes législatifs et réglementaires, touchant principalement aux aspects opérationnels d'une entité, qui, généralement, n'ont pas d'incidence sur les états

¹ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*, paragraphe 5.

² Norme ISA 200, paragraphe A51-A52.

financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité servant à l'élaboration de l'information financière ;

- Le fait que le non-respect de textes peut impliquer des actes visant à dissimuler celui-ci, par exemple la collusion, l'établissement de faux, la non-comptabilisation délibérée d'opérations, le contournement des contrôles par la direction ou de fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur ;
- Le fait que seul un tribunal ou une autorité judiciaire appropriée peut déterminer, en dernier ressort, si un acte donné constitue un cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire.

En règle générale, plus le cas de non-respect d'un texte législatif ou réglementaire est éloigné des événements et des opérations reflétées dans les états financiers, moins il est probable que l'auditeur en ait connaissance ou qu'il puisse identifier qu'il s'agit d'un cas de non-respect des textes.

6. La présente Norme ISA fait une distinction dans les obligations incombant à l'auditeur quant au respect des textes législatifs et réglementaires, selon deux catégories différentes : (Voir par. A6, A12-A13)
 - (a) Les dispositions des textes législatifs et réglementaires, tels que ceux ayant trait à la fiscalité et aux retraites, dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers (Voir par. 14) (Voir par. A12) ; et
 - (b) Les autres textes législatifs et réglementaires qui n'ont pas d'incidence directe sur la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers, mais dont le respect peut être essentiel pour certains aspects opérationnels de l'activité, ou pour qu'une entité soit à même de poursuivre ses activités, ou encore pour éviter de lourdes sanctions (par exemple, le respect des termes d'un accord de licence, de ratios réglementaires de solvabilité ou de la réglementation sur l'environnement) ; le non-respect de tels textes législatifs et réglementaires peut, en conséquence, avoir une incidence significative sur les états financiers (Voir par. 15) (Voir par. A13).
7. La présente Norme ISA requiert des diligences différentes pour chacune des catégories de textes législatifs et réglementaires mentionnées ci-dessus. Pour la catégorie visée au paragraphe 6(a), l'auditeur a l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires concernés. Pour celle visée au paragraphe 6(b), la responsabilité de l'auditeur se limite à la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.
8. L'auditeur est tenu, aux termes de la présente Norme ISA, de rester attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit qu'il met en œuvre dans le but de se forger une opinion sur les états financiers puissent porter à son attention des cas de non-respect des textes. L'exercice d'un esprit critique tout au long de l'audit, comme l'exige la Norme ISA 200³, est important dans ce contexte, compte tenu du volume de textes législatifs et réglementaires qui affectent une entité.
9. Il se peut que la législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes, imposent des obligations supplémentaires à l'auditeur en cas de non-respect de l'entité des textes législatifs et réglementaires, qui peuvent être différentes ou aller au-delà des diligences requises de la présente norme ISA, par exemple : (Voir par. A8)

³ Norme ISA 200, paragraphe 15.

- (a) Répondre à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, y compris des exigences relatives à la communication avec la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à l'appréciation du caractère approprié de leur réponse au cas de non-respect et à la détermination de la nécessité de prendre d'autres mesures;
- (b) Communiquer à d'autres auditeurs les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires (par exemple dans le cas d'un audit d'états financiers d'un groupe); et
- (c) Des exigences de documentation concernant les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés ou suspectés.

La mise en œuvre de ces obligations supplémentaires peut fournir des informations additionnelles qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur en application de la présente norme ISA et d'autres normes ISA (par exemple en ce qui concerne l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise).

Date d'entrée en vigueur

10. La présente Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2017.

Objectifs

11. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) Recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'elles ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers ;
 - (b) Mettre en œuvre des procédures d'audit spécifiques visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers ; et
 - (c) Apporter une réponse appropriée aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires identifiés au cours de l'audit.

Définition

12. Pour les besoins des normes ISA, on entend par :

Non-respect des textes - Des omissions ou des actes commis intentionnellement ou non par l'entité, ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou par d'autres personnes travaillant pour l'entité ou sous sa direction, qui enfreignent des textes législatifs ou réglementaires en vigueur. Le non-respect des textes n'inclut pas les fautes personnelles sans lien avec les activités opérationnelles de l'entité. (Voir par. A9-A10)

Diligences requises

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

13. Dans le cadre de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement, conformément à la Norme ISA 315 (révisée en 2019)⁴, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale :
- (a) Du cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité et de l'industrie ou du secteur d'activité dans lequel elle opère ; et
 - (b) De la façon dont l'entité se conforme à ce cadre. (Voir par. A11)

⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 11.

14. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers. (Voir par. A12)
15. L'auditeur doit mettre en œuvre les procédures d'audit suivantes, visant à l'aider à identifier les cas de non-respect d'autres textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers (Voir par. A13-A14) :
 - (a) S'enquérir auprès de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, du respect par l'entité de ces textes législatifs et réglementaires ; et
 - (b) Examiner la correspondance, si elle existe, avec les autorités délivrant les licences d'exploitation ou avec les autorités de régulation.
16. Au cours de l'audit, l'auditeur doit rester attentif à la possibilité que d'autres procédures d'audit réalisées l'amènent à relever des cas de non-respect, avérés ou suspectés, des textes législatifs et réglementaires. (Voir par. A15)
17. L'auditeur doit demander avec la direction et, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de lui fournir des déclarations écrites confirmant que tous les cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été signalés. (Voir par. A16)
18. En l'absence de cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre des procédures d'audit concernant le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, autres que celles prévues aux paragraphes 13-17.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

19. Lorsque l'auditeur vient à avoir connaissance d'informations relatives à un cas de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires, il doit : (Voir par. A17-A18)
 - (a) Prendre connaissance de la nature de l'acte et des circonstances dans lesquelles il est survenu ; et
 - (b) Obtenir des informations complémentaires afin d'évaluer l'incidence possible sur les états financiers. (Voir par. A19)
20. A moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, lorsque l'auditeur suspecte un cas de non-respect des textes, il doit s'entretenir de cette question avec la direction au niveau hiérarchique approprié et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Si la direction ou, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne donnent pas d'informations suffisantes pour justifier du fait que l'entité se conforme aux textes législatifs et réglementaires et si, selon le jugement de l'auditeur, l'incidence de ce cas suspecté de non-respect des textes sur les états financiers peut être significative, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique. (Voir par. A20-A22)
21. Lorsque des informations suffisantes ne peuvent pas être obtenues sur un cas suspecté de non-respect des textes, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés sur son opinion d'audit.
22. L'auditeur doit apprécier les implications des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes pour d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites obtenues, et prendre des mesures appropriées. (Voir par. A23-A25)

Communication et rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

23. À moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité et, par voie de conséquence, ne soient au courant des questions touchant à des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes que l'auditeur leur a déjà communiqués⁵, l'auditeur doit, à moins que la loi ou la réglementation ne l'interdise, communiquer à ces personnes les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces cas sont manifestement sans conséquence.
24. Lorsque l'auditeur, selon son propre jugement, considère que le non-respect des textes visé au paragraphe 23 est délibéré et significatif, il doit en informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible.
25. Si l'auditeur suspecte que la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans le non-respect des textes, il doit en informer l'autorité directement supérieure au sein de l'entité, si elle existe, par exemple un comité d'audit ou le conseil de surveillance. Lorsqu'il n'existe pas d'autorité supérieure, ou si l'auditeur considère que sa communication peut rester sans effet ou n'est pas certain de la personne à informer, il doit s'interroger sur la nécessité d'obtenir un avis juridique.

Conséquences potentielles des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes sur le rapport de l'auditeur (voir par. A26-A27)

26. Lorsque l'auditeur conclut que le cas identifié ou suspecté de non-respect des textes a une incidence significative sur les états financiers et que cette question n'a pas été correctement prise en considération dans ces derniers, il doit, conformément à la Norme ISA 705 (révisée), exprimer une opinion avec réserve, ou une opinion défavorable, sur les états financiers⁶.
27. Lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise empêchent l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui lui permettraient d'apprécier si des cas de non-respect des textes qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers se sont produits, ou sont susceptibles de s'être produits, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve, ou formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, au motif d'une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (révisée)⁷.
28. Lorsque l'auditeur n'est pas en mesure de déterminer si des cas de non-respect des textes se sont produits du fait de limitations imposées par les circonstances, plutôt que par la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il doit en apprécier l'incidence sur son opinion d'audit, conformément à la Norme ISA 705 (révisée).

Rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes à une autorité compétente extérieure à l'entité

29. Lorsque l'auditeur a identifié ou suspecte des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, il doit déterminer si la législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes : (Voir par. A28-A34)
 - (a) Requièrent que l'auditeur les rapporte à une autorité compétente extérieure à l'entité ;
 - (b) Établissent des obligations qui prévoient qu'un rapport à une telle autorité peut être approprié.

⁵ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

⁶ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 7-8.

⁷ Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 7 et 9.

Documentation

30. L'auditeur doit inclure, dans la documentation d'audit⁸, les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, ainsi que : (Voir par. A35-A36)
- (a) Les procédures d'audit mises en œuvre, les jugements professionnels importants portés ainsi que les conclusions tirées ; et
 - (b) Les entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes sur les points importants relatifs au non-respect des textes, y compris la façon dont la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise y ont répondu.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité quant au respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 3)

- A1. Il incombe avec la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, de s'assurer que les activités de l'entité sont conduites dans le respect des textes législatifs et réglementaires. Ces textes peuvent avoir une incidence sur les états financiers d'une entité de différentes manières : par exemple, ils peuvent, de la façon la plus directe, affecter des informations spécifiques que l'entité a l'obligation de fournir dans ses états financiers ou prescrire le référentiel comptable à appliquer. Ils peuvent aussi conférer des droits et obligations à l'entité, dont certains seront reflétés dans ses états financiers. En outre, les textes législatifs et réglementaires peuvent prévoir des sanctions en cas de non-respect de leurs dispositions.
- A2. La liste suivante donne des exemples de politiques et procédures qu'une entité peut mettre en œuvre pour contribuer à la prévention et à la détection des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires :
- Suivi du respect des obligations légales et mise en place de procédures conçues pour s'assurer que ces obligations sont satisfaites ;
 - Définition et mise en œuvre de systèmes appropriés de contrôle interne ;
 - Rédaction, publication et application d'un code de bonne conduite ;
 - Contrôle de la formation correcte des membres du personnel et de leur compréhension du code de bonne conduite ;
 - Suivi de l'application du code de bonne conduite et mise en place de mesures disciplinaires appropriées pour le personnel qui l'enfreint ;
 - Recrutement de conseils juridiques pour aider au suivi du respect des obligations légales ;
 - Tenue d'un recueil des textes législatifs et réglementaires importants auxquels l'entité est soumise dans son secteur d'activité et d'un registre des réclamations reçues.

Dans des entités plus importantes, ces politiques et procédures peuvent être complétées par l'attribution de responsabilités spécifiques :

- A une fonction d'audit interne ;
- A un comité d'audit ;
- A une fonction de contrôle de conformité.

Responsabilité de l'auditeur

- A3. Le non-respect, par l'entité, des textes législatifs et réglementaires peut entraîner une anomalie significative dans les états financiers. La détection de cas de non-respect des textes, quel qu'en

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

soit le caractère significatif, peut affecter d'autres aspects de l'audit, et notamment l'appréciation portée par l'auditeur sur l'intégrité de la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des membres du personnel.

- A4. Seul un tribunal ou une autorité judiciaire appropriée peut déterminer si un acte constitue un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires, ce qui dépasse généralement la compétence professionnelle de l'auditeur. Néanmoins, sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité et de l'industrie, ou du secteur d'activité dans laquelle ou lequel elle opère peuvent lui fournir une base pour apprécier si certains actes, dont il vient à avoir connaissance, peuvent constituer des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires.
- A5. En application d'obligations légales spécifiques, l'auditeur peut être tenu d'indiquer expressément, dans le cadre de l'audit des états financiers, si l'entité s'est conformée à certaines dispositions de textes législatifs ou réglementaires. Dans ces cas, la Norme ISA 700 (révisée)⁹ ou la Norme ISA 800 (révisée)¹⁰ traite de la façon de s'acquitter de ces obligations dans le rapport d'audit. En outre, lorsqu'il existe de telles obligations légales spécifiques, il peut être nécessaire de prévoir, dans le programme de travail, des tests appropriés pour vérifier le respect de ces dispositions des textes législatifs et réglementaires.

Catégories de textes législatifs et réglementaires (Voir par. 6)

- A6. La nature et les caractéristiques de l'entité peuvent avoir une incidence sur la détermination des textes législatifs et réglementaires pertinents qui font partie des catégories de textes législatifs et réglementaires décrites aux paragraphes 6(a)-(b). Les textes législatifs et réglementaires traitant des sujets ci-après sont des exemples de textes qui peuvent faire partie des catégories décrites au paragraphe 6 :

- La fraude et la corruption ;
- Le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme et les revenus de la criminalité;
- Les marchés et le négoce de valeurs mobilières ;
- Les services bancaires et les autres produits et services financiers ;
- La protection des données ;
- Les dettes et les paiements au titre de l'impôt et des retraites;
- La protection de l'environnement ;
- La santé et la sécurité publiques.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A7. Dans le secteur public, des obligations additionnelles peuvent être imposées à l'auditeur concernant la prise en considération des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir trait à l'audit des états financiers ou qui peuvent s'étendre à d'autres aspects des activités de l'entité.

Obligations supplémentaires imposées par les textes législatifs et réglementaires et les règles d'éthique pertinentes (Voir par. 9)

- A8. L'auditeur peut être tenu, en application de textes législatifs, réglementaires ou des règles d'éthique pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, le Code international d'Éthique des Professionnels Comptables publié par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés et suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires et détermine si d'autres mesures sont nécessaires. Ces mesures peuvent comprendre la communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires aux autres auditeurs au sein d'un groupe, y compris à l'associé responsable de l'audit du groupe, aux auditeurs des

⁹ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 43.

¹⁰ Norme ISA 800 (révisée), *Aspects particuliers - Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels comptables à caractère spécifique*, paragraphe 11.

composants ou aux autres auditeurs qui effectuent des travaux dans les composants d'un groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe¹¹.

Définition (Voir par. 12)

- A9. Les actes constituant des cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires englobent les opérations conclues par l'entité, au nom de l'entité ou pour son compte, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction ou les autres personnes travaillant pour l'entité ou sous sa direction.
- A10. Le non-respect des textes s'étend également aux fautes personnelles en lien avec les activités de l'entité, par exemple lorsqu'une personne occupant un poste de direction clé a accepté, à titre personnel, un pot-de-vin de la part d'un fournisseur de l'entité, en échange d'une garantie que le fournisseur sera choisi pour fournir des services à l'entité ou conclure des contrats avec celle-ci.

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

Prise de connaissance du cadre législatif et réglementaire (Voir par. 13)

- A11. Pour acquérir une connaissance générale du cadre législatif et réglementaire et de la façon dont l'entité s'y conforme, l'auditeur peut, par exemple :
- Mettre à profit sa connaissance actuelle du secteur d'activité de l'entité, de son environnement réglementaire et d'autres facteurs externes la concernant ;
 - Mettre à jour sa connaissance des textes législatifs et réglementaires qui fixent directement les règles pour déterminer les montants à enregistrer et les informations à fournir dans les états financiers ;
 - S'enquérir auprès de la direction des autres textes législatifs ou réglementaires dont on peut s'attendre à ce qu'ils aient une incidence fondamentale sur les activités de l'entité ;
 - S'enquérir, auprès de la direction, des politiques et des procédures mises en place par l'entité pour s'assurer du respect des textes législatifs et réglementaires ; et
 - S'enquérir, auprès de la direction, des politiques et des procédures adoptées pour identifier, évaluer et comptabiliser les réclamations provenant de litiges.

Textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des montants significatifs à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers (Voir par. 6, 14)

- A12. Certains textes législatifs et réglementaires sont en vigueur de longue date, connus de l'entité ainsi que de l'industrie ou du secteur d'activité dans laquelle ou lequel elle opère et ont une conséquence sur les états financiers de l'entité (comme cela est décrit au paragraphe 6(a)). Ces textes peuvent concerner, par exemple :
- La forme et le contenu des états financiers ;
 - Des problématiques spécifiques au secteur d'activité et propres à l'élaboration de l'information financière ;
 - La manière de comptabiliser des opérations résultant d'un contrat avec l'administration ;
ou
 - Le provisionnement ou la reconnaissance de la charge d'impôt ou des coûts en matière de retraite.

Certaines dispositions de ces textes législatifs et réglementaires peuvent directement concerner des assertions particulières propres aux états financiers (par exemple, le caractère exhaustif de la provision pour impôt sur le résultat), tandis que d'autres peuvent directement concerner les états financiers pris dans leur ensemble (par exemple, les états requis pour constituer un jeu complet d'états financiers). L'objectif de la diligence requise au paragraphe 14 est, pour

¹¹ Voir les sections 225-21-225-22 du Code de l'IESBA.

l'auditeur, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir dans les états financiers conformément aux dispositions applicables de ces textes législatifs et réglementaires.

Le non-respect d'autres dispositions de ces textes législatifs et réglementaires et d'autres textes législatifs et réglementaires peut entraîner des amendes, des actions en justice ou d'autres conséquences pour l'entité, dont le coût peut avoir à être enregistré dans les états financiers, mais il n'est cependant pas considéré comme ayant une incidence directe sur ceux-ci, comme décrit au paragraphe 6(a).

Procédures à mettre en œuvre pour identifier les cas de non-respect des textes - Autres textes législatifs et réglementaires (Voir par. 6, 15)

- A13. Certains autres textes législatifs et réglementaires peuvent demander une attention particulière de la part de l'auditeur, du fait qu'ils ont une incidence fondamentale sur les activités de l'entité (comme décrit au paragraphe 6(b)). Le non-respect de ces textes ayant une incidence fondamentale sur les activités de l'entité peut entraîner une cessation de celles-ci, ou remettre en cause la continuité d'exploitation.¹² Par exemple, le non-respect des obligations prévues par une licence d'exploitation accordée à l'entité ou par une autre autorisation relative à la conduite de ses activités pourrait avoir une telle incidence (par exemple, dans le cas d'une banque, le non-respect des exigences en matière de fonds propres ou de placements). Il existe également de nombreux textes législatifs et réglementaires concernant principalement les aspects opérationnels d'une entité qui, généralement, n'affectent pas les états financiers et ne sont pas pris en compte par les systèmes d'information de l'entité servant à l'élaboration de l'information financière.
- A14. Étant donné que les conséquences des autres textes législatifs et réglementaires sur l'élaboration de l'information financière peuvent varier en fonction de la nature des activités de l'entité, les procédures d'audit requises par le paragraphe 15 ont pour objet de porter à l'attention de l'auditeur les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires qui peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers.
- A15. Des procédures d'audit mises en œuvre pour se forger une opinion sur les états financiers peuvent révéler à l'auditeur des cas de non-respect avérés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires. De telles procédures d'audit peuvent notamment inclure :
- La lecture de procès-verbaux ;
 - Des demandes d'information auprès de la direction et du conseil juridique interne ou externe de l'entité sur les contentieux, les réclamations et les avis d'imposition reçus ; et
 - La mise en œuvre de tests de détail sur des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies.

Déclarations écrites (Voir par. 17)

- A16. Parce que l'incidence des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers peut varier considérablement, les déclarations écrites fournissent des informations nécessaires sur la connaissance qu'a la direction de cas de non-respect identifiés ou suspectés des textes législatifs et réglementaires, dont l'incidence sur les états financiers peut être significative. Toutefois, les déclarations écrites ne fournissent pas en soi d'éléments probants suffisants et appropriés et, en conséquence, n'affectent pas la nature et l'étendue des autres éléments probants que l'auditeur est tenu de recueillir¹³.

Procédures d'audit à mettre en œuvre lorsqu'un cas de non-respect des textes est identifié ou suspecté

Indication de non-respect des textes législatifs et réglementaires (Voir par. 19)

¹² Voir la Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*.

¹³ Norme ISA 580, *Déclarations écrites*, paragraphe 4.

- A17. L'auditeur peut avoir connaissance d'un cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires autrement que suite à la réalisation des procédures énoncées aux paragraphes 13-17 (par exemple lorsqu'il est alerté d'un cas de non-respect des textes par un lanceur d'alerte).
- A18. Les faits suivants peuvent constituer un indice de non-respect de textes législatifs et réglementaires :
- Investigations par des organismes de contrôle ou des autorités gouvernementales, ou paiements d'amendes ou de sanctions ;
 - Règlements de services non spécifiés ou prêts consentis à des consultants, à des parties liées, à des membres du personnel ou à des fonctionnaires ;
 - Commissions sur ventes, ou honoraires à des agents, apparaissant comme excessifs par rapport à ceux ordinairement versés par l'entité ou dans son secteur d'activité, ou par rapport aux services rendus réellement ;
 - Achats effectués à des prix très supérieurs ou très inférieurs au prix du marché ;
 - Paiements inhabituels en numéraire, achats réglés par des chèques au porteur ou transferts sur des comptes bancaires numérotés ;
 - Opérations inhabituelles avec des sociétés domiciliées dans des paradis fiscaux ;
 - Paiements de marchandises ou de services effectués dans un autre pays que le pays d'origine des marchandises ou des services ;
 - Règlements effectués en l'absence de documentation du contrôle des changes ;
 - Constat que le système d'information ne procure pas, de par sa conception ou fortuitement, une piste d'audit adéquate ou des éléments probants suffisants ;
 - Opérations non autorisées ou incorrectement comptabilisées ;
 - Commentaires négatifs dans les médias.

Questions pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur (Voir par. 19(b))

- A19. Les questions pertinentes pour l'évaluation par l'auditeur des incidences potentielles sur les états financiers incluent :
- Les conséquences financières potentielles des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers, notamment la condamnation à des amendes, à des sanctions ou à des dommages et intérêts, la menace d'expropriation d'actifs, la cessation forcée d'activités et des contentieux ;
 - Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles requièrent ou non qu'une information soit fournie dans les états financiers ;
 - Le fait de déterminer si les conséquences financières potentielles sont d'une importance telle qu'elles remettent en cause la présentation sincère des états financiers, voire qu'elles conduisent à la présentation d'états financiers trompeurs.

Procédures d'audit et communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes avec la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 20)

- A20. L'auditeur est tenu de s'entretenir des cas suspectés de non-respect avec la direction, au niveau hiérarchique approprié, et, le cas échéant, avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise car ils sont susceptibles de fournir des éléments probants supplémentaires. Par exemple, l'auditeur peut confirmer que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font la même analyse que lui des faits et circonstances entourant les opérations ou événements à l'origine des cas suspectés d'un non-respect des textes législatifs et réglementaires.
- A21. Toutefois, dans certains pays, la loi ou la réglementation peut restreindre la communication par l'auditeur de certains points avec la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une

autorité compétente sur un fait illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité lorsque, par exemple, l'auditeur doit signaler le cas identifié ou suspecté de non-respect à une autorité compétente en matière de la législation sur le blanchiment d'argent. Dans ces circonstances, les questions traitées par l'auditeur peuvent être complexes et l'auditeur peut envisager de solliciter un avis juridique.

- A22. Lorsque la direction ou, selon le cas, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne lui fournissent pas d'informations suffisantes montrant que l'entité se conforme réellement aux textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut juger opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe de l'entité sur les textes législatifs et réglementaires applicables en l'espèce, y compris sur la possibilité de fraudes, ainsi que sur les incidences éventuelles sur les états financiers. S'il ne juge pas opportun de consulter le conseil juridique interne ou externe de l'entité, ou s'il n'est pas convaincu par l'avis de ce conseil, l'auditeur peut juger approprié de consulter de façon confidentielle d'autres personnes au sein du cabinet, d'un autre cabinet du réseau ou d'un organisme professionnel, ou son propre conseil juridique sur la question de savoir si l'entité contrevient à un texte législatif ou réglementaire, incluant la possibilité d'une fraude, sur les conséquences juridiques éventuelles et sur les mesures qu'il pourrait prendre, le cas échéant.

Appréciation des implications des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes (Voir par. 22)

- A23. Conformément au paragraphe 22, l'auditeur apprécie les implications des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes pour d'autres aspects de l'audit, y compris son évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites. Les implications de cas particuliers identifiés ou suspectés de non-respect des textes dépendront du lien qui existe entre, d'une part, l'acte commis et sa dissimulation éventuelle et, d'autre part, les mesures des contrôles spécifiquement mises en œuvre et le niveau de la direction ou des personnes travaillant pour l'entité impliquée ou sous sa direction, notamment lorsque ceux-ci appartiennent au niveau d'autorité le plus élevé au sein de l'entité. Comme il est indiqué au paragraphe 9, la mise en œuvre par l'auditeur des règles issues de la législation, de la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes peut lui fournir des informations supplémentaires qui lui sont utiles pour répondre aux diligences requises par le paragraphe 22.
- A24. L'auditeur peut être amené à apprécier les conséquences d'un cas identifié ou suspecté de non-respect des textes sur la fiabilité des déclarations écrites obtenues de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise par exemple dans les cas suivants :
- Quand l'auditeur suspecte l'implication ou l'implication envisagée de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un cas identifié ou suspecté de non-respect des textes, ou dispose d'éléments probants à cet égard ;
 - Quand l'auditeur est au courant que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont connaissance de tel cas de non-respect et que, contrairement aux exigences législatives ou réglementaires, ils n'en ont pas informé ou n'ont pas autorisé qu'en soit informée, une autorité compétente dans un délai raisonnable.
- A25. Dans certaines situations, l'auditeur peut envisager de se démettre de sa mission, lorsque ceci est permis par la loi ou la réglementation, par exemple lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère appropriées en l'espèce ou quand les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes soulèvent des questions quant à l'intégrité de la direction ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, même si le cas de non-respect des textes n'a pas d'incidence significative sur les états financiers. L'auditeur peut envisager de demander un avis juridique pour déterminer s'il convient de se démettre de la mission. Si tel est le cas, la démission ne saurait dégager l'auditeur des obligations qui lui incombent en vertu de la législation, de la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes ou de répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes. En outre, le paragraphe A55 de la norme ISA 220

(révisée)¹⁴ indique que certaines règles d'éthique peuvent exiger que l'auditeur précèdent fournisse à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations relatives aux non-respect des textes législatifs et réglementaires.

Communication et rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes

Conséquences potentielles des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes sur le rapport de l'auditeur (Voir par. 26-28)

A26. L'auditeur fait mention dans son rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires lorsqu'il exprime une opinion modifiée conformément aux paragraphes 26-28. L'auditeur peut faire mention dans son rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect dans certaines autres situations, par exemple :

- Lorsqu'il a d'autres obligations en matière de rapport, outre les responsabilités qui lui incombent selon les normes ISA, comme celles dont il est question au paragraphe 43 de la norme ISA 700 (révisée) ;
- Lorsqu'il détermine que le cas identifié ou suspecté de non-respect constitue un point clé de l'audit et que, par conséquent, il le communique conformément à la norme ISA 701¹⁵, sauf si le paragraphe 14 de cette norme ISA trouve à s'appliquer ;
- Exceptionnellement, lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère appropriées dans les circonstances et qu'il lui est impossible de se démettre de la mission (voir le paragraphe A25), l'auditeur peut envisager de décrire le cas identifié ou suspecté de non-respect dans un paragraphe relatif à d'autres points conformément à la norme ISA 706 (révisée)¹⁶.

A27. La loi ou la réglementation peut empêcher la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou l'auditeur de rendre public un sujet particulier. Par exemple, des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation menée par une autorité compétente sur un fait illégal avéré ou suspecté, y compris alerter l'entité. Lorsque l'auditeur entend communiquer un cas identifié ou suspecté de non-respect dans son rapport dans les situations évoquées au paragraphe A26 ou dans d'autres situations, cette loi ou réglementation peut avoir une incidence sur la capacité de l'auditeur à décrire le sujet dans son rapport ou, dans certains cas, d'émettre son rapport. En pareil cas, l'auditeur peut envisager d'obtenir un avis juridique pour déterminer la ligne de conduite appropriée à adopter.

Rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes à une autorité compétente extérieure à l'entité (Voir par. 29)

A28. Le rapport des cas identifiés ou suspectés de non-respect de la législation, la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes à une autorité compétente extérieure à l'entité peut être requise ou appropriée dans certaines circonstances, pour les raisons suivantes :

- (a) Quand ce rapport est requis par la législation, la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes (Voir par. A29) ;
- (b) Quand l'auditeur a déterminé qu'un tel rapport constitue une mesure appropriée pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes conformément aux règles d'éthique pertinentes (Voir par. A30) ;
- (c) Quand la législation, la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes accordent le droit à l'auditeur de procéder ainsi (Voir par. A31).

¹⁴ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

¹⁵ Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

¹⁶ Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphe d'observation et paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

- A29. Dans certains pays, l'auditeur peut être tenu, en application de la législation, de la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes, de signaler les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité. Ainsi, dans certains pays, l'auditeur d'une institution financière est soumis à des exigences légales qui l'obligent à signaler les cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité de surveillance. Par ailleurs, en cas d'anomalies résultant du non-respect des textes législatifs et réglementaires, dans certains pays, l'auditeur peut être tenu de les signaler à une autorité compétente lorsque la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives.
- A30. Dans d'autres cas, l'auditeur peut être tenu, en application des règles d'éthique pertinentes, de déterminer si la communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité constitue une mesure appropriée dans les circonstances. Par exemple, le Code de l'IESBA requiert que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires et détermine si des mesures supplémentaires sont nécessaires, qui peuvent comprendre la communication des cas de non-respect des textes à une autorité compétente extérieure à l'entité¹⁷. Il y est expliqué qu'une telle communication n'est pas considérée comme un manquement à l'obligation au secret professionnel figurant dans le Code de l'IESBA¹⁸.
- A31. Même si la législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes ne prévoient pas d'exigence relative à la communication des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes, elles peuvent permettre à l'auditeur de rapporter ces cas à une autorité compétente extérieure à l'entité. Par exemple, la loi ou la réglementation peut permettre à l'auditeur lors de l'audit des états financiers d'institutions financières de s'entretenir avec une autorité de surveillance de points, tels que les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires.
- A32. Dans d'autres situations, l'obligation au secret professionnel à laquelle est tenu l'auditeur en application de la législation, de la réglementation ou des règles d'éthique pertinentes peut l'empêcher de rapporter les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires à une autorité compétente extérieure à l'entité.
- A33. La détermination requise par le paragraphe 29 peut impliquer la prise en compte d'éléments complexes et l'exercice du jugement professionnel. L'auditeur peut ainsi envisager de consulter en interne (au sein du cabinet ou d'un cabinet du réseau) ou de manière confidentielle une autorité de contrôle ou un organisme professionnel (à moins qu'une telle consultation ne soit interdite par la loi ou la réglementation ou constitue un manquement à l'obligation au secret professionnel). L'auditeur peut également envisager d'obtenir un avis juridique pour bien comprendre les options qui s'offrent à lui ainsi que les conséquences professionnelles ou juridiques de l'adoption d'une ligne de conduite particulière.

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

- A34. L'auditeur d'une entité du secteur public peut avoir l'obligation de rapporter les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes au pouvoir législatif ou à d'autres autorités gouvernementales ou d'en faire état dans son rapport d'audit.

Documentation (Voir par. 30)

- A35. La documentation de l'auditeur portant sur les cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires peut inclure, par exemple :
- La copie de notes ou de documents ;
 - Des comptes rendus d'entretiens avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des tiers à l'entité.

¹⁷ Voir, par exemple, la section 225.29 et les sections 225.33 à 225.36 du Code de l'IESBA.

¹⁸ Voir, par exemple, la section 140.7 et la section 225.35 du Code de l'IESBA.

A36. La législation, la réglementation ou les règles d'éthique pertinentes peuvent également établir des exigences supplémentaires en matière de documentation des cas identifiés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires¹⁹.

¹⁹ Voir, par exemple, la section 225.37 du Code de l'IESBA.