

*Norme internationale d'audit (ISA)*

---

# Norme ISA 260, COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

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 260****COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES  
CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE**

(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>
L'objectif de la communication .....	<u>4</u>
Date d'entrée en vigueur .....	<u>8</u>
<b>Objectifs</b> .....	<u>9</u>
<b>Définitions</b> .....	<u>10</u>
<b>Diligences requises</b>	
Personnes constituant le gouvernement d'entreprise .....	<u>11</u>
<i>Communication avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise</i> .....	<u>12</u>
<i>Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité</i> .....	<u>13</u>
Sujets à communiquer .....	<u>14</u>
<i>Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers</i> .....	<u>14</u>
<i>Etendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus</i> .....	<u>15</u>
<i>Elements importants relevés lors de l'audit</i> .....	<u>16</u>
<i>Indépendance de l'auditeur</i> .....	<u>17</u>
Processus de communication .....	<u>18</u>
<i>Définition du processus de communication</i> .....	<u>18</u>
<i>Forme et contenu de la communication</i> .....	<u>19</u>
<i>Calendrier des communications</i> .....	<u>21</u>
<i>Caractère approprié du processus de communication</i> .....	<u>22</u>
Documentation .....	<u>23</u>
<b>Modalités d'application et autres informations explicatives</b>	
Personnes constituant le gouvernement d'entreprise .....	<u>A1</u>

<i>Communication avec un sous-groupe du groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise</i> .....	<b><u>A5</u></b>
<i>Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité</i> .....	<b><u>A8</u></b>
Sujets à communiquer .....	<b><u>A9</u></b>
<i>Responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers</i> .....	<b><u>A9</u></b>
<i>Etendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus</i> .....	<b><u>A11</u></b>
<i>Constatations importantes découlant de l'audit</i> .....	<b><u>A16</u></b>
Aspects qualitatifs importants concernant les pratiques comptables .....	<b><u>A17</u></b>
Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit .....	<b><u>A18</u></b>
Sujets importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction.....	<b><u>A19</u></b>
Autres sujets importants relatifs au processus d'élaboration de l'information financière .....	<b><u>A20</u></b>
<i>Indépendance de l'auditeur</i> .....	<b><u>A21</u></b>
<i>Sujets additionnels</i> .....	<b><u>A24</u></b>
Processus de communication.....	<b><u>A28</u></b>
<i>Mise en place du processus de communication</i> .....	<b><u>A28</u></b>
Aspects particuliers concernant les petites entités.....	<b><u>A31</u></b>
Communication avec la direction.....	<b><u>A32</u></b>
Communication avec des tiers.....	<b><u>A34</u></b>
<i>Forme des communications</i> .....	<b><u>A37</u></b>
<i>Calendrier des communications</i> .....	<b><u>A40</u></b>
<i>Caractère adéquat du processus de communication</i> .....	<b><u>A42</u></b>
Documentation .....	<b><u>A45</u></b>

**Annexe 1** : Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA

**Annexe 2** : Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise » 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 de l'obligation qu'a l'auditeur de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre d'un audit d'états financiers. Bien que cette Norme ISA s'applique indifféremment quelle que soit la structure de gouvernance ou la taille de l'entité, des aspects particuliers sont à considérer lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et dans le cas d'entités cotées. Cette Norme ISA ne définit pas de diligences requises concernant la communication de l'auditeur avec la direction ou les propriétaires d'une entité à moins que ne leur soit également dévolu un rôle de gouvernance. [\[Plus haut\]](#)

2. Cette Norme ISA a été écrite dans le cadre d'un audit d'états financiers, mais peut aussi être applicable, après les adaptations nécessaires, dans les cas d'audits d'autres informations historiques lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de surveiller l'établissement de telles informations.

3. En raison de l'importance d'un processus d'échange effectif dans le cadre d'un audit d'états financiers, cette Norme ISA fournit un cadre général pour la communication de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, et identifie quelques uns des sujets spécifiques de communication. Des sujets additionnels à communiquer, qui viennent compléter les exigences de cette Norme ISA, sont identifiés dans d'autres Normes ISA (voir [Annexe 1](#)). En outre, la Norme ISA 265<sup>1</sup> fixe les obligations spécifiques, concernant la communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des faiblesses significatives du contrôle interne que l'auditeur a identifiées au cours de l'audit. Il peut être requis par la loi ou la réglementation, par des accords avec l'entité, ou par des exigences supplémentaires applicables à la mission, par exemple par les normes d'un institut comptable professionnel national, de communiquer sur d'autres sujets qui ne sont

---

<sup>1</sup> Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprises et à la direction ».

pas prévus par cette Norme ISA ou d'autres Normes ISA. Rien dans cette Norme ISA n'exclut la possibilité pour l'auditeur de communiquer sur tout autre sujet aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir Par. [A24-A27](#)) [\[Plus haut\]](#)

### **L'objectif de la communication**

4. Cette Norme ISA met en particulier l'accent sur les communications de l'auditeur avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Néanmoins, un processus d'échange effectif est important pour aider :

- (a) l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre les questions relatives à l'audit dans son contexte et les aider à développer une relation de travail constructive. Cette relation se construit tout en préservant l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur ;
- (b) l'auditeur à obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit. Par exemple, ces personnes peuvent aider l'auditeur à prendre connaissance de l'entité et de son environnement, à identifier les sources appropriées d'éléments probants, et à lui fournir des informations concernant des transactions ou des événements spécifiques ; et (c) les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à remplir leurs responsabilités de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière, réduisant ainsi les risques d'anomalies significatives dans les états financiers.

5. Bien que l'auditeur ait à communiquer sur les sujets requis par cette Norme ISA, la direction a également une responsabilité de communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les questions ayant trait à la gouvernance. La communication de l'auditeur n'exonère pas la direction de cette responsabilité. De la même façon, la communication par la direction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des sujets que l'auditeur est tenu de communiquer n'exonère pas ce dernier de son obligation de les communiquer également. La communication sur ces sujets par la direction peut, cependant, affecter la forme ou le moment de leur communication par l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. [\[Plus haut\]](#)

6. Une communication claire sur les sujets dont la communication est requise par les Normes ISA fait partie intégrante de chaque audit. Les Normes ISA ne requièrent pas de l'auditeur, cependant, de mettre en œuvre des procédures spécifiques pour identifier tout autre sujet à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

7. La loi ou la réglementation peut restreindre la communication de l'auditeur sur certains sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, des textes législatifs ou réglementaires peuvent interdire spécifiquement une communication, ou toute autre action, qui pourrait nuire à une investigation par une autorité appropriée d'un fait illégal avéré ou suspecté. Dans certaines circonstances, les conflits potentiels entre les obligations de confidentialité de l'auditeur et celles de communication peuvent être complexes. Dans de telles situations, l'auditeur peut envisager d'obtenir une consultation juridique. [\[Plus haut\]](#)

### **Date d'entrée en vigueur**

8. Cette Norme ISA est applicable pour les audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009. [\[Plus haut\]](#)

### **Objectifs**

9. Les objectifs fixés à l'auditeur sont :

- (a) de communiquer clairement aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les responsabilités qui incombent à l'auditeur au regard de l'audit des états financiers, et une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus ;
- (b) d'obtenir des personnes constituant le gouvernement d'entreprise des informations pertinentes pour l'audit ;
- (c) de fournir en temps voulu aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ses observations résultant de l'audit qui sont d'importance et d'intérêt pour celles-ci au regard de leur responsabilité de surveillance du processus d'élaboration de

l'information financière ; et

- (d) de promouvoir un processus d'échange effectif entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. [\[Plus haut\]](#)

## Définitions

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

- (a) personnes constituant le gouvernement d'entreprise : personne(s) ou organe(s) (par exemple : une fiduciaire de société) ayant la responsabilité de surveiller la stratégie de l'entité et les obligations de celle-ci de rendre compte. Cette responsabilité inclut la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. Pour certaines entités dans certains pays, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent comprendre les membres de la direction, par exemple, certains membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité privée ou du secteur public, ou le propriétaire-dirigeant. Pour plus de détail sur la diversité des structures de gouvernance, voir les paragraphes [A1](#) à [A8](#) ;
- (b) direction : personne(s) ayant des responsabilités exécutives pour la conduite des opérations de l'entité. Pour certaines entités dans certains pays, la direction comprend quelques unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple, les membres de la direction siégeant au comité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ou le propriétaire-dirigeant. [\[Plus haut\]](#)

## Diligences requises

### Personnes constituant le gouvernement d'entreprise

11. L'auditeur doit déterminer la (ou les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec qui communiquer. (Voir Par. [A1-A4](#))

[\[Plus haut\]](#)

*Communication avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise*

12. Si l'auditeur communique avec un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple, un comité d'audit, ou avec une personne, il doit déterminer s'il lui appartient de communiquer également avec le groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir Par. [A5-A7](#))

*Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité*

13. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, par exemple, dans une petite entreprise où le propriétaire unique dirige l'entité et où aucune autre personne ne joue un rôle de gouvernance. Dans ces situations, si les sujets visés dans cette Norme ISA sont communiqués à la (aux) personne(s) ayant des responsabilités de direction, et que cette (ces) personne(s) a (ont) également des responsabilités de gouvernance, elles n'ont pas à être de nouveau communiquées à la (aux) personne(s) ayant ce rôle de gouvernance. Ces sujets sont énumérés au [paragraphe 16](#) (c). L'auditeur doit néanmoins être satisfait du fait que la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction informe(nt) de façon adéquate toutes celles avec lesquelles il communiquerait en raison de leur rôle de gouvernance en d'autres circonstances. (Voir Par. [A8](#)) [\[Plus haut\]](#)

## **Sujets à communiquer**

*Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers*

14. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les obligations qui lui incombent au regard de l'audit des états financiers, y compris le fait :

- (a) qu'il est responsable de se forger et d'exprimer une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- (b) que l'audit des états financiers n'exonère pas la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. (Voir Par. [A9-A10](#))

*Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus*

15. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une vue d'ensemble de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus. (Voir Par. [A11-A15](#)) [[Plus haut](#)]

*Éléments importants relevés lors de l'audit*

16. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise : (Voir Par. [A16](#)) [[Plus haut](#)]

- (a) son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit expliquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les raisons pour lesquelles il considère qu'une pratique comptable importante, acceptable selon le référentiel comptable applicable, n'est pas la plus appropriée dans les circonstances particulières de l'entité ; (Voir Par. [A17](#))
- (b) les difficultés importantes, si elles existent, rencontrées au cours de l'audit ; (Voir Par. [A18](#))
- (c) à moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne soient impliquées dans la direction de l'entité :
  - (i) les sujets importants, s'il y en a, relevés lors de l'audit qui ont été discutés avec, ou ont fait l'objet d'une correspondance à la direction ; et (Voir [Par. A19](#))
  - (ii) les déclarations écrites que l'auditeur a demandées ; et
- (d) d'autres sujets, le cas échéant, relevés lors de l'audit, qui, selon son propre jugement professionnel, sont importants dans le cadre de la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière. (Voir [Par. A20](#))

*Indépendance de l'auditeur*

17. Dans le cas des entités cotées, l'auditeur doit fournir ou communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) une déclaration selon laquelle l'équipe affectée à la mission et d'autre personnel du cabinet si nécessaire, le cabinet et, le cas échéant, les cabinets membres du réseau, se sont conformés aux règles d'éthique relatives à l'indépendance ; et
- (b) (i) toutes les relations et autres sujets entre les cabinets, les cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement apparaître comme portant atteinte à l'indépendance. Ceci doit inclure le montant total des honoraires facturés à l'entité, ou aux composants contrôlés par elle, par le cabinet ou les cabinets membres du réseau durant la période couverte par les états financiers au titre de l'audit ainsi que ceux pour des services rendus autres que l'audit. Ces honoraires doivent être ventilés par nature afin de permettre aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'évaluer l'impact de ces services sur son indépendance ; et
  - (ii) les mesures de sauvegarde prise pour éliminer les atteintes identifiées à l'indépendance ou les réduire à un niveau acceptable. (Voir Par. [A21-A23](#)) [[Plus haut](#)]

**Processus de communication***Définition du processus de communication*

18. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications. (Voir Par. [A28-A36](#))

*Forme et contenu de la communication*

19. L'auditeur doit communiquer par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les éléments importants relevés lors de l'audit si, selon son jugement professionnel, une communication verbale ne serait pas appropriée. Les communications écrites n'ont pas à comprendre tous les sujets relevés au cours de l'audit. (Voir [Par. A37-A39](#))

20. L'auditeur doit fournir par écrit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une déclaration d'indépendance lorsque ceci est requis en application du paragraphe 17. [Plus haut]

#### *Calendrier des communications*

21. L'auditeur doit communiquer en temps voulu avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. (Voir Par. A40-A41) [Plus haut]

#### *Caractère approprié du processus de communication*

22. L'auditeur doit évaluer si le processus d'échange avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise a été adéquat pour les besoins de l'audit. Dans la négative, il doit évaluer l'impact, le cas échéant, sur son évaluation des risques d'anomalies significatives et de la possibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, et prendre les mesures appropriées. (Voir par. A42-A44) [Plus haut]

### **Documentation**

23. Lorsque des éléments devant être communiqués en application de cette Norme ISA le sont verbalement, l'auditeur doit les inclure dans sa documentation d'audit, avec la date et la liste des personnes auxquelles ils ont été communiqués. Lorsque des éléments ont été communiqués par écrit, l'auditeur doit conserver une copie de cette communication comme faisant partie de la documentation d'audit<sup>2</sup>. (Voir Par. A45) [Plus haut]

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

#### **Personnes constituant le gouvernement d'entreprise** (voir Par. 11)

A1. Les structures de gouvernance varient selon les pays et les entités, reflétant les influences de cultures et de contextes juridiques différents, de taille et de caractéristiques de détention du capital. Par exemple :

- dans certains pays, le conseil de surveillance (entièrement ou principalement non-

---

<sup>2</sup> Norme ISA 230 « Documentation d'audit », paragraphes 8-11 et paragraphe A6.

exécutif) est juridiquement distinct du comité exécutif (ayant vocation à diriger) (structure à deux niveaux de conseil). Dans d'autres pays, les fonctions de surveillance et d'exécutif relèvent de la responsabilité d'un seul conseil (structure à conseil unique) ;

- dans certaines entités, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise exercent des fonctions qui font partie intégrante de la structure juridique de l'entité, par exemple, celles d'administrateur de la société. Dans d'autres, par exemple, certaines entreprises relevant des pouvoirs publics, un organe ne faisant pas partie de l'entité est responsable de la gouvernance ;
- dans certains cas, quelques unes ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Dans d'autres, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction comprennent des personnes différentes ;
- dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont la responsabilité de l'approbation<sup>3</sup> des états financiers de l'entité (dans d'autres cas, la direction a cette responsabilité). [\[Plus haut\]](#)

A2. Dans la plupart des entités, le gouvernement d'entreprise relève de la responsabilité collective d'un organe de gouvernance, tel qu'un conseil d'administration, un conseil de surveillance, des associés, des propriétaires, un comité de direction, un conseil de gouverneurs, des fondés de pouvoir, ou des personnes équivalentes. Dans les plus petites entités, cependant, une seule personne peut être responsable de la gouvernance, par exemple, le propriétaire-dirigeant lorsqu'il n'y a pas d'autres propriétaires, ou un fondé de pouvoir agissant seul. Lorsque la gouvernance est exercée collectivement, un sous-groupe, tel un comité d'audit ou même une personne seule, peut être chargé de tâches spécifiques afin d'assister l'organe de gouvernance à remplir ses responsabilités. De manière alternative, un sous-groupe ou une personne seule, peut avoir des responsabilités spécifiques prévues par la loi qui diffèrent de celles de l'organe de gouvernance. [\[Plus haut\]](#)

---

<sup>3</sup> Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe A40 de la Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », avoir la responsabilité de l'approbation des états financiers signifie dans ce contexte avoir l'autorité de conclure que tous les états compris dans les états financiers, y compris les notes, ont été établis.

A3. Une telle diversité de situations signifie qu'il n'est pas possible dans cette Norme ISA de préciser pour tous les audits la (les) personne(s) à qui l'auditeur est amené à communiquer sur des sujets particuliers. De même, dans certains cas, la (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) ne pas être clairement identifiable(s) à partir du cadre juridique ou d'autres circonstances de la mission; par exemple, dans les entités où la structure de gouvernance n'est pas formellement définie, telles que les entités familiales, certaines associations à but non lucratif, et certaines entreprises relevant des pouvoirs publics. Dans de telles situations, l'auditeur peut être amené à discuter et à se mettre d'accord avec la personne qui l'a nommé sur la (ou les) personne(s) avec qui communiquer. Pour décider avec qui communiquer, la connaissance de l'auditeur de la structure de gouvernance de l'entité et de son fonctionnement acquise en application de la Norme ISA 315<sup>4</sup> est pertinente. La (les) personne(s) appropriée(s) avec qui communiquer peut (peuvent) varier en fonction des sujets à communiquer. [Plus haut]

A4. La Norme ISA 600 comprend des sujets spécifiques à communiquer par les auditeurs aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe<sup>5</sup>. Lorsque l'entité est l'un des composants du groupe, la (les) personne(s) appropriée(s) avec laquelle (lesquelles) l'auditeur du composant communique dépend(ent) des circonstances de la mission et des sujets sur lesquels porte la communication. Dans certains cas, plusieurs composants peuvent exercer les mêmes activités en appliquant un système de contrôle interne et des pratiques comptables identiques. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ces composants sont les mêmes (par exemple un conseil d'administration commun), la duplication peut être évitée en traitant de manière concomitante ces composants pour les besoins de la communication. [Plus haut]

*Communication avec un sous-groupe du groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise (voir Par. 12)*

A5. Lorsque l'auditeur envisage de communiquer avec un sous-groupe des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, il peut prendre en considération des questions

---

<sup>4</sup> Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

<sup>5</sup> Norme ISA 600, « Aspects particuliers. Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) », paragraphes 46-49.

telles que :

- les responsabilités respectives du sous-groupe et de l'organe de gouvernance ;
- la nature des sujets à communiquer ;
- les exigences légales et réglementaires pertinentes ;
- le fait que le sous-groupe a, ou non, l'autorité pour prendre les mesures concernant l'information communiquée et peut fournir des informations et explications complémentaires dont l'auditeur peut avoir besoin. [Plus haut]

A6. Lorsqu'il décide de la nécessité de communiquer également l'information, sous une forme exhaustive ou résumée, à l'organe de gouvernance, l'auditeur peut être influencé par son évaluation de la manière effective et appropriée avec laquelle le sous-groupe communique les sujets concernés à l'organe de gouvernance. Il peut rendre explicite lors de l'accord sur les termes de la mission que, à moins que cela ne soit interdit par la loi ou la réglementation, il conserve le droit de communiquer directement avec l'organe de gouvernance. [Plus haut]

A7. Des comités d'audit (ou sous-groupes similaires avec un nom différent) existent dans nombre de pays. Bien que leur autorité et fonctions respectives puissent différer, la communication avec le comité d'audit, lorsqu'il existe, est devenue un élément-clé dans la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Les bons principes de gouvernance suggèrent que :

- l'auditeur soit invité à assister régulièrement aux réunions du comité d'audit ;
- la présidence du comité d'audit et, le cas échéant, les autres membres de ce comité, soient périodiquement en liaison avec l'auditeur ;
- le comité d'audit se réunisse avec l'auditeur, hors de la présence de la direction, au moins une fois par an. [Plus haut]

*Cas où toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité (voir [Par. 13](#))*

A8. Dans certains cas, toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, et l'application des exigences de communication est modifiée pour tenir compte de cette situation. Dans de tels cas, la communication avec la (les) personne(s) ayant des responsabilités de direction peut ne pas être adéquate pour l'information de toutes celles des personnes ayant un rôle de gouvernance avec lesquelles l'auditeur communiquerait dans d'autres circonstances. Par exemple, dans une société où tous les administrateurs sont impliqués dans la direction de l'entité, certains d'entre eux (par exemple, l'administrateur responsable du marketing) peut ne pas être au courant de sujets importants discutés avec un autre administrateur (par exemple celui responsable de l'établissement des états financiers). [\[Plus haut\]](#)

### **Sujets à communiquer**

*Responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers (voir [Par. 14](#))*

A9. Les responsabilités de l'auditeur au regard de l'audit des états financiers sont souvent précisées dans la lettre de mission ou autre document écrit approprié faisant état de l'accord donné sur les termes de la mission. Fournir aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise une copie de cette lettre de mission ou d'un autre document écrit faisant état de cet accord peut être un moyen approprié de communiquer avec ces personnes sur des sujets tels que :

- l'obligation qu'a l'auditeur d'effectuer l'audit selon les Normes ISA, dont l'objectif est d'exprimer une opinion sur les états financiers. En conséquence, les sujets dont les Normes ISA requièrent la communication, comprennent les sujets importants relevés au cours de l'audit des états financiers qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière ;

- le fait que les Normes ISA n'exigent pas de l'auditeur de définir des procédures dans le but d'identifier des sujets supplémentaires à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- le cas échéant, la responsabilité de l'auditeur d'avoir à communiquer des sujets particuliers exigés par la loi ou la réglementation, ou aux termes d'un accord avec l'entité ou par suite d'obligations additionnelles applicables à la mission, par exemple, les normes édictées par un institut comptable professionnel national.

A10. La loi ou la réglementation, un accord avec l'entité ou des obligations additionnelles relevant de la mission, peuvent prévoir une communication plus étendue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, (a) un accord avec l'entité peut prévoir des sujets particuliers à communiquer lorsqu'ils proviennent de services autres que l'audit des états financiers, rendus par un cabinet séparé, ou par un cabinet membre d'un réseau ; ou (b) le mandat confié à un auditeur du secteur public peut prévoir de communiquer sur des sujets dont l'auditeur est amené à avoir connaissance, résultant d'autres travaux, tels que des audits de performance. [\[Plus haut\]](#)

*Étendue des travaux d'audit et calendrier de réalisation prévus* (voir [Par. 15](#))

A11. La communication relative à l'étendue des travaux d'audit et au calendrier de réalisation prévus peut :

- (a) aider les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à mieux appréhender les finalités des travaux de l'auditeur, à discuter avec l'auditeur des questions touchant aux risques ainsi que du concept de caractère significatif, et à identifier les domaines où elles peuvent demander à l'auditeur de mettre en œuvre des procédures additionnelles ; et
- (b) aider l'auditeur à mieux connaître l'entité et son environnement.

[\[Plus haut\]](#)

A12. Une attention particulière est requise lors de la communication aux personnes

constituant le gouvernement d'entreprise de l'étendue et du calendrier de réalisation prévus des travaux d'audit de telle sorte à ne pas compromettre l'efficacité de l'audit, notamment dans les situations où certaines ou toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité. Par exemple, la communication de la nature et du calendrier des procédures détaillées d'audit peut réduire l'efficacité de ces procédures en les rendant trop prévisibles. [Plus haut]

A13. Les sujets communiqués peuvent comprendre :

- la façon dont l'auditeur se propose de traiter les risques importants d'anomalies significatives, qu'elles proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ;
- la démarche de l'auditeur au regard du contrôle interne pertinent pour l'audit ;
- l'application du concept de caractère significatif dans le contexte d'un audit<sup>6</sup>.

A14. Les autres sujets relatifs aux travaux d'audit prévus qu'il peut être approprié de discuter avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprennent :

- lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, l'étendue de l'utilisation par l'auditeur du travail de l'audit interne, et la façon dont les auditeurs externes et internes pourront au mieux travailler ensemble de manière constructive et complémentaire ;
- les vues des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant :
  - la (les) personne(s) appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité avec laquelle (lesquelles) il convient de communiquer ;
  - la répartition des responsabilités entre les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et la direction ;
  - les objectifs et la stratégie de l'entité, ainsi que les risques liés à l'activité qui peuvent résulter dans des anomalies significatives ;
  - les questions dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'elles requièrent une attention particulière au cours de l'audit, et tous les domaines où elles demandent de mettre en œuvre des procédures additionnelles ;

---

<sup>6</sup> Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

- les communications importantes avec les autorités de contrôle ;
- les autres questions dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise considèrent qu'elles peuvent avoir un impact sur l'audit des états financiers ;
- les attitudes, l'attention et les actions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant (a) le contrôle interne dans l'entité et son importance au sein de celle-ci, y compris la façon dont ces personnes surveillent l'efficacité du contrôle interne, et (b) la détection ou la possibilité de fraudes ;
- les actions engagées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponse aux évolutions des normes comptables, des pratiques de gouvernance, des règles de cotation sur les marchés et des questions y relatives ;
- les réponses des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux communications précédentes de l'auditeur. [Plus haut]

A15. Bien que la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise puisse aider l'auditeur dans sa planification de l'étendue et de la définition du calendrier de l'audit, elle ne modifie en rien sa responsabilité de définir une stratégie globale d'audit et un programme de travail, comprenant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

*Constatations importantes découlant de l'audit* (voir Par. 16)

A16. La communication des constatations importantes découlant de l'audit peut inclure de demander des informations complémentaires auprès des personnes constituant le gouvernement d'entreprise afin de compléter les éléments probants recueillis. Par exemple, l'auditeur peut se faire confirmer que ces personnes ont une compréhension identique à la sienne des faits et circonstances relatifs à des transactions ou événements spécifiques.

Aspects qualitatifs importants concernant les pratiques comptables (voir Par. 16(a))

A17. Les référentiels comptables permettent généralement à l'entité de faire des estimations comptables, et d'exercer un jugement concernant les méthodes comptables et les informations à fournir dans les états financiers. Une communication franche et

constructive concernant les aspects qualitatifs importants des pratiques comptables de l'entité peut inclure des commentaires sur l'acceptabilité des pratiques comptables importantes. L'annexe 2 énumère des sujets qui peuvent être inclus dans cette communication. [Plus haut]

Difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit (voir Par. 16(b))

A18. Les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit peuvent inclure des facteurs tels que :

- des délais importants dans la soumission par la direction des informations demandées ;
- un laps de temps inutilement très court pour compléter les travaux d'audit ;
- des efforts démesurés non prévus nécessaires afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
- la non-disponibilité des informations attendues ;
- des restrictions imposées à l'auditeur par la direction ;
- la réticence de la direction à procéder à l'évaluation de la capacité de l'entité à poursuivre son activité ou à étendre cette évaluation, lorsque cela lui est demandé.

Dans certaines circonstances, de telles difficultés peuvent constituer une limitation dans l'étendue des travaux conduisant à une modification de l'opinion dans le rapport d'audit<sup>7</sup>.

Sujets importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction (voir Par. 16(c)(i)) [Plus haut]

A19. Les sujets importants discutés ou faisant l'objet d'une correspondance avec la direction peuvent comprendre :

- les conditions du marché affectant les activités de l'entité, les plans d'activité et les stratégies qui peuvent entraîner à des risques d'anomalies significatives ;
- des interrogations concernant les consultations des dirigeants avec d'autres

---

<sup>7</sup> Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

professionnels sur des questions de comptabilité ou d'audit ;

- les discussions ou la correspondance en rapport avec la nomination initiale ou permanente de l'auditeur concernant les pratiques comptables, l'application des normes d'audit ou les honoraires relatifs à l'audit ou aux autres services rendus.

Autres sujets importants relatifs au processus d'élaboration de l'information financière (voir Par. 16(d))

A20. Les autres sujets importants relevés au cours de l'audit et qui intéressent directement les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance du processus d'élaboration de l'information financière peuvent inclure des sujets tels que les anomalies significatives dans les faits décrits ou les incohérences majeures dans l'information fournie accompagnant les états financiers audités qui ont été corrigées. [Plus haut]

*Indépendance de l'auditeur* (voir Par. 17)

A21. L'auditeur est tenu de respecter les règles d'éthique, y compris celles relatives à l'indépendance, en matière de missions d'audit d'états financiers<sup>8</sup>. [Plus haut]

A22. Les relations avec l'entité ainsi que les mesures de sauvegarde mises en place et tout autre sujet concernant l'indépendance à communiquer, varient selon les circonstances de la mission, mais vise généralement :

- (a) les menaces d'atteinte à l'indépendance qui peuvent être catégorisées en : menaces liées à l'intérêt personnel, à l'auto-révision, à la représentation, à la familiarité et l'intimidation ; et
- (b) les mesures de sauvegarde créées par la profession, les textes législatifs ou réglementaires, les mesures de sauvegarde au sein de l'entité, ainsi que celles relevant des systèmes et des procédures propres au cabinet.

La communication requise par le paragraphe 17(a) peut inclure le non-respect par

---

<sup>8</sup> Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe 14.

inadvertance des règles d'éthique relatives à l'indépendance de l'auditeur, et toute action corrective prise ou proposée. [\[Plus haut\]](#)

A23. Les exigences de communication concernant l'indépendance de l'auditeur qui s'appliquent dans le cas d'entités cotées peuvent aussi être pertinentes pour d'autres entités, particulièrement celles qui peuvent être importantes du point de vue de l'intérêt public dès lors, qu'en raison de leur activité, de leur taille ou de leur statut juridique, elles peuvent avoir un large éventail de parties prenantes. Des exemples d'entités qui ne sont pas des entités cotées, mais pour lesquelles la communication portant sur l'indépendance de l'auditeur peut être appropriée, comprennent les entités du secteur public, les institutions de crédit, les compagnies d'assurance et les fonds de pension. A l'inverse, il peut exister des situations où la communication concernant l'indépendance de l'auditeur peut ne pas être pertinente; par exemple, lorsque toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont été informées des faits concernés au travers de leur activité de direction. Ceci est en particulier probable lorsque l'entité est dirigée par son propriétaire, et que le cabinet d'audit ou les cabinets membres du réseau n'ont que peu de relations avec celle-ci en dehors de l'audit des états financiers. [\[Plus haut\]](#)

*Sujets additionnels* (voir [Par. 3](#))

A.24 Le rôle de surveillance de la direction par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise vise aussi à s'assurer que l'entité conçoit, met en oeuvre et maintient un contrôle interne approprié quant à la fiabilité de l'information financière, à l'efficacité et l'efficience de ses opérations et au respect des textes législatifs et réglementaires applicables. [\[Plus haut\]](#)

A25. L'auditeur peut avoir connaissance de sujets supplémentaires qui ne concernent pas nécessairement la surveillance du processus d'élaboration de l'information financière mais qui, néanmoins, sont susceptibles d'être importants au regard de la responsabilité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans leur rôle de surveillance de l'orientation stratégique de l'entité ou des obligations de cette dernière de rendre compte de son activité. De tels sujets peuvent inclure, par exemple, des problèmes importants dans les structures de gouvernance ou les procédés suivis, et des décisions ou actions importantes

prises par les dirigeants au plus haut niveau sans autorisation appropriée.

A26. Pour déterminer s'il convient de communiquer des sujets supplémentaires aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut discuter les sujets de ce type dont il a eu connaissance avec la direction à un niveau hiérarchique approprié, à moins qu'il ne soit pas approprié de le faire eu égard aux circonstances. [Plus haut]

A27. Si un sujet supplémentaire est communiqué, l'auditeur peut considérer qu'il est approprié de porter à la connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) que l'identification et la communication de tels sujets est accessoire à l'audit dont le but est de se forger une opinion sur les états financiers ;
- (b) qu'aucune procédure portant sur ces sujets n'a été réalisée autre que celle nécessaire pour se forger une opinion sur les états financiers ; et
- (c) qu'aucune procédure n'a été mise en œuvre pour déterminer s'il existe d'autres sujets du même type. [Plus haut]

## **Processus de communication**

*Mise en place du processus de communication* (voir Par. 18)

A28. La communication claire des responsabilités de l'auditeur, de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus, ainsi que des grandes lignes du contenu prévu des communications aident à établir la base d'une communication réciproque efficace.

A29. Les facteurs à considérer susceptibles de contribuer à une communication réciproque efficace, comprennent :

- l'objectif des communications. Lorsque l'objectif est clair, l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en meilleure position pour avoir une connaissance réciproque des sujets concernés et des actions prévues relevant du processus de communication ;
- la forme dans laquelle les communications seront faites ;

- l'identification du (des) membre(s) de l'équipe d'audit et de la (des) personne(s) parmi celles constituant le gouvernement d'entreprise qui communiqueront sur des sujets spécifiques ;
- l'anticipation par l'auditeur que la communication sera effectivement réciproque et que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise lui communiqueront les informations qu'elles considèrent pertinentes pour l'audit ; par exemple, les décisions stratégiques qui peuvent avoir une incidence importante sur la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, la suspicion ou la détection de fraudes et les interrogations concernant l'intégrité ou la compétence des dirigeants au plus haut niveau ;
- le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les sujets communiqués par l'auditeur ;
- le processus suivi pour prendre les mesures appropriées et rendre compte en retour sur les sujets communiqués par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A30. Le processus de communication variera en fonction des circonstances, notamment avec la taille et la structure de gouvernance de l'entité, avec la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise opèrent, ainsi qu'avec les vues de l'auditeur sur les sujets importants à communiquer. La difficulté à établir un processus d'échange effectif peut indiquer que la communication entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate pour les besoins de l'audit. (Voir [Par. A44](#))

#### Aspects particuliers concernant les petites entités

A31. Dans le cas d'audits de petites entités, l'auditeur peut communiquer avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de manière moins structurée que dans le cas d'entités cotées ou de plus grande taille. [\[Plus haut\]](#)

#### Communication avec la direction

A32. Beaucoup de sujets peuvent être discutées avec la direction dans le cours normal

d'un audit, y compris ceux devant être communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise en application de cette Norme ISA. Ces discussions prennent en compte le rôle exécutif de la direction dans la conduite des opérations de l'entité et, en particulier, la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers.

A33. Avant de procéder à la communication sur des sujets aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur peut les discuter avec la direction, à moins que ceci soit inapproprié. Par exemple, il peut ne pas être approprié de discuter avec la direction des questions de compétence ou d'intégrité des dirigeants. De plus, eu égard au rôle exécutif de la direction, des discussions préliminaires peuvent clarifier certains faits et problèmes et donner à la direction une opportunité de fournir des informations et des explications complémentaires. De la même façon, lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, l'auditeur peut discuter de ces sujets avec l'auditeur interne avant de les communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. [Plus haut]

#### Communication avec des tiers

A34. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent souhaiter fournir à des tiers, par exemple, aux banquiers ou à certaines autorités de contrôle, des copies d'une communication écrite de l'auditeur. Dans certains cas, la divulgation à des tiers peut être illégale ou autrement inappropriée. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise est transmise à des tiers, il peut être important dans ces circonstances que ceux-ci soient informés que cette communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple, en indiquant dans les communications écrites aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise :

- (a) qu'elle a été préparée pour leur seul usage et, le cas échéant, pour l'usage de la direction du groupe ou de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne doivent pas s'y fier ;
- (b) que l'auditeur n'assume aucune responsabilité vis-à-vis des tiers ; et
- (c) toutes restrictions sur l'information fournie ou la transmission à des tiers.

A35. Dans certains pays, l'auditeur peut être tenu par la loi ou la réglementation, par exemple de :

- notifier à une autorité de contrôle ou à un organe de tutelle certains des sujets communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de divulguer les anomalies aux autorités lorsque la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives ;
- soumettre des copies de certains rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise aux autorités de contrôles concernées ou organismes de financement, ou à d'autres organismes tels qu'une autorité centralisée dans le cas de certaines entités du secteur public ; ou
- rendre disponible au public les rapports préparés à l'intention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A36. A moins qu'il ne soit requis par la loi ou la réglementation de fournir aux tiers une copie des communications écrites de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ce dernier peut avoir besoin d'obtenir le consentement préalable de ces personnes avant d'y procéder. [Plus haut]

*Forme des communications* (voir Par. 19-20)

A37. Une communication effective peut induire des présentations structurées et des rapports écrits, de même que des communications moins structurées, y compris des entretiens. L'auditeur peut communiquer sur des sujets autres que ceux décrits aux paragraphes 19 et 20 soit verbalement, soit par écrit. Les communications écrites peuvent inclure une lettre de mission qui est transmise aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. [Plus haut]

A38. En plus de l'importance d'un sujet particulier, la forme de la communication (par exemple, le fait qu'elle soit verbale ou écrite, l'étendue des détails donnés ou leur résumé ou le fait que la communication soit effectuée de manière structurée ou non structurée) peut

être affectée par des facteurs tels que :

- le point de savoir si le sujet a été traité de manière satisfaisante ;
- le point de savoir si la direction a précédemment communiqué sur ce sujet ;
- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité ;
- dans le cas d'un audit d'états financiers à usage particulier, la question de savoir si l'auditeur procède également à l'audit des états financiers à usage général de l'entité ;
- les obligations légales. Dans certains pays, une communication écrite aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise est exigée sous une forme prescrite par la loi nationale ;
- les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords pris en vue de tenir des réunions périodiques ou de communications régulières avec l'auditeur ;
- le nombre de contacts et d'échanges permanents que l'auditeur a avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- le point de savoir s'il y a eu des changements importants dans les membres de l'organe de gouvernance.

A39. Lorsqu'un sujet important a été discuté avec l'un des membres du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, par exemple, avec le président du comité d'audit, il peut être approprié pour l'auditeur de résumer le sujet discuté dans des communications ultérieures afin que toutes les personnes constituant le gouvernement aient une information complète et identique. [\[Plus haut\]](#)

*Calendrier des communications* (voir [Par. 21](#))

A40. Le calendrier approprié pour les communications variera selon les circonstances de la mission. Les circonstances visées comprennent l'importance et la nature du sujet, ainsi que les mesures attendues qui seront prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Par exemple :

- les communications concernant des questions de planification peuvent souvent avoir

lieu très tôt dans le déroulement de la mission et, pour une mission initiale, peuvent avoir lieu au moment de se mettre d'accord sur les termes de la mission ;

- il peut être approprié de communiquer une difficulté importante rencontrée au cours de l'audit dès que possible si les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont en mesure d'aider l'auditeur à résoudre cette difficulté, ou s'il est probable que celle-ci conduise à une opinion modifiée. De la même façon l'auditeur peut communiquer de façon orale aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise dès que possible les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a identifiées, avant de les communiquer par écrit tel que requis par la norme ISA 265<sup>9</sup> ;
- les communications concernant l'indépendance peuvent être appropriées toutes les fois qu'un jugement important a été porté sur l'atteinte à l'indépendance et les mesures de sauvegarde y relatives, par exemple, au moment de l'acceptation d'une prestation de services autres que l'audit, et au moment d'une réunion de conclusion. Une réunion de conclusion peut aussi être le moment approprié pour communiquer les problèmes relevés au cours de l'audit, y compris le point de vue de l'auditeur sur les aspects qualitatifs des pratiques comptables suivies par l'entité ; [Plus haut]
- lors de l'audit à la fois d'états financiers à usage général et d'états financiers à usage particulier, il peut être approprié de coordonner le calendrier des communications.

A41. Les autres facteurs qui peuvent influencer sur le calendrier de la communication incluent :

- la taille, la structure opérationnelle, l'environnement de contrôle et la structure juridique de l'entité soumise à audit ;
- toute obligation légale d'avoir à communiquer certains sujets dans un laps de temps défini ;
- les attentes des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris les accords conclus pour tenir des réunions ou avoir des communications périodiques avec l'auditeur ;
- le moment où l'auditeur relève certains problèmes; par exemple, l'auditeur peut ne

pas relever un problème particulier (par exemple le non-respect d'une disposition législative) en temps voulu pour permettre que des mesures préventives soient prises, mais la communication du problème peut permettre à ce que des mesures correctives soient prises. [\[Plus haut\]](#)

*Caractère adéquat du processus de communication* (voir [par. 22](#))

A42. Il n'est pas nécessaire pour l'auditeur de définir des procédures spécifiques pour étayer l'évaluation de la communication réciproque avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; cette évaluation peut en fait être basée sur des observations résultant des procédures d'audit mises en œuvre pour d'autres objectifs. De telles observations peuvent inclure les aspects suivants :

- le caractère approprié et opportun des mesures prises par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise en réponses aux sujets soulevés par l'auditeur. Lorsque des sujets soulevés lors de communications précédentes n'ont pas été traités de manière effective, il peut être approprié pour l'auditeur d'investiguer les raisons pour lesquelles des mesures appropriées n'ont pas été prises, et d'aborder à nouveau le sujet. Ceci évite le risque de donner l'impression que l'auditeur est satisfait de la manière dont le sujet a été traité ou qu'il n'est plus important ;
- la transparence apparente des communications faites à l'auditeur par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- la volonté et la capacité des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à se réunir avec l'auditeur hors de la présence de la direction ;
- la capacité apparente des personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'appréhender pleinement les sujets soulevés par l'auditeur ; par exemple, la façon dont ces personnes approfondissent les problèmes et questionnent les recommandations qui leur sont faites ;
- la difficulté d'aboutir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à un accord mutuel sur la forme, le calendrier et le contenu général prévu des communications ;

---

<sup>9</sup> Norme ISA 265, paragraphes 9 et A14.

- lorsque toutes les, ou certaines des, personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées dans la direction de l'entité, leur prise de conscience apparente de la façon dont les sujets discutés avec l'auditeur affectent leurs responsabilités de gouvernance au sens large, de même que leurs responsabilités de dirigeants ;
- si la communication réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise respecte les dispositions des textes législatifs et réglementaires. [Plus haut]

A43. Ainsi qu'il est précisé dans le paragraphe 4, une communication réciproque effective apporte une aide aussi bien à l'auditeur qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. De plus, la Norme ISA 315 reconnaît que la participation des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris leur action concertée avec l'audit interne, lorsqu'il existe, et avec les auditeurs externes, est un élément de l'environnement de contrôle de l'entité<sup>10</sup>. Une communication réciproque inadéquate peut être indicative d'un environnement de contrôle non satisfaisant et influencer sur l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives. Il existe aussi un risque que l'auditeur n'ait pas pu recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour se forger une opinion sur les états financiers. [Plus haut]

A44. Lorsque la communication réciproque entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'est pas adéquate et que la situation ne peut être résolue, l'auditeur peut prendre des mesures telles que :

- modifier l'opinion dans son rapport d'audit sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux ;
- obtenir une consultation juridique quant aux conséquences des différentes mesures prises ;
- communiquer avec des tiers (par exemple une autorité de contrôle), ou à un niveau plus élevé dans la structure de gouvernance qui se trouve être en dehors de l'entité, tels que les propriétaires de l'entreprise (par exemple, les actionnaires lors d'une assemblée générale), ou le ministre responsable au sein du gouvernement, voire le

parlement, dans le cas du secteur public ;

- se démettre de la mission, lorsque ceci est possible au terme de la loi ou de la réglementation applicable.

**Documentation** (voir Par. 23)

A45. La documentation portant sur la communication verbale peut inclure une copie des procès-verbaux établis par l'entité archivés dans la documentation d'audit, lorsque ces procès-verbaux constituent une trace appropriée de la communication. [Plus haut]

**Annexe 1**

(Voir Par. 3)

**Diligences spécifiques de communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise requises par la Norme ISQC 1 et les autres Normes ISA**

Cette annexe identifie les paragraphes de la Norme ISQC 1<sup>11</sup> et des autres Normes ISA qui sont entrées en vigueur pour les audits des états financiers relatifs aux périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009, qui requièrent la communication de sujets spécifiques aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette liste n'exonère pas de prendre en considération les diligences requises et leurs modalités d'application et les autres informations explicatives contenues dans les Normes ISA.

[Plus haut]

- 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 30(a) ;

---

<sup>10</sup> Norme ISA 315, paragraphe A70.

<sup>11</sup> 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 ».

- Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers » – paragraphes 21, 38(c)(i) et 40-42 ;
- Norme ISA 250, « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers » – paragraphes 14, 19 en 22-24 ;
- Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction » – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » – paragraphes 12-13 ;
- Norme ISA 505, « Confirmations externes » – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 510, « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture » – paragraphe 7 ;
- ISA 550, « Parties liées » – paragraphe 27 ;
- ISA 560, « Événements postérieurs à la clôture » – paragraphes 7(b) (c), 10(a), 13(b), 14(a) et 17 ;
- ISA 570, « Continuité de l'exploitation » – paragraphe 23 ;
- Norme ISA 600, « Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » – paragraphe 49 ;
- Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant » – paragraphes 12, 14, 19(a) et 28 ;
- Norme ISA 706, « Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points, dans le rapport de l'auditeur indépendant » – paragraphe 9 ;
- Norme ISA 710, « Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs » – paragraphe 18 ;
- Norme ISA 720, « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités » – paragraphes 10, 13 et 16.

## Annexe 2

(Voir Par. 16(a) et A17)

### Aspects qualitatifs des pratiques comptables

La communication requise par le paragraphe 16(a), et discutée au paragraphe A17, peut inclure des aspects tels que : [Plus haut]

### Les méthodes comptables

- le caractère approprié des méthodes comptables au regard des circonstances particulières de l'entité, gardant à l'esprit le besoin de mettre en balance le coût nécessaire pour fournir l'information avec le bénéfice probable que peuvent en retirer les utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsqu'il existe des méthodes comptables alternatives, la communication peut inclure l'identification des postes des états financiers qui sont affectés par le choix de méthodes comptables importantes différentes, de même qu'une information sur les politiques comptables suivies par des entités similaires ;
- la sélection initiale des méthodes comptables importantes et les changements intervenus, y compris l'application de nouvelles normes comptables. La communication peut inclure : la date d'effet et l'impact d'un changement de méthodes comptables sur le résultat de l'entité de l'année courante et des années futures ; et la date d'adoption d'un changement de méthodes comptables au regard de nouvelles normes comptables attendues ;
- l'incidence des méthodes comptables importantes dans des domaines controversés ou dans de nouveaux domaines (ou ceux uniques à un secteur d'activité, notamment lorsqu'il n'existe pas de recommandations ayant autorité ou de consensus portant sur

l'application de ces méthodes) ;

- les effets résultant de la date à laquelle des transactions sont réalisées au regard de la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées. [\[Plus haut\]](#)

### **Estimations comptables**

- pour les postes pour lesquels les estimations sont importantes, les questions abordées dans la Norme ISA 540<sup>12</sup>, y compris, par exemple :
  - l'identification par la direction des estimations comptables ;
  - le processus suivi par la direction pour procéder aux estimations comptables ;
  - les risques d'anomalies significatives ;
  - des indices de biais possibles introduits par la direction ;
  - l'information fournie dans les états financiers sur les incertitudes pesant sur les estimations. [\[Plus haut\]](#)

### **Informations fournies dans les états financiers**

- les questions concernées et les jugements exercés y relatifs pour la formulation des informations sensibles fournies dans les états financiers (par exemple, les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité de l'exploitation, aux événements postérieures à la date de clôture et aux problèmes liés à des événements éventuels) ;
- le caractère impartial, cohérent et clair des informations fournies dans les états financiers. [\[Plus haut\]](#)

### **Questions liées**

---

<sup>12</sup> Norme ISA 540, « Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant ».

- l'effet potentiel sur les états financiers de risques importants, d'exposition à des risques ou d'incertitudes, tels que des procès en cours, pour lesquels des informations ont été fournies dans les états financiers ;
- l'étendue des conséquences sur les états financiers de transactions inhabituelles, y compris les montants non récurrents comptabilisés durant la période, et la manière dont ces transactions sont décrites distinctement dans les états financiers ;
- les facteurs affectant les valeurs actives et passives reflétées au bilan, y compris les bases d'évaluation pour déterminer les durées de vie affectées aux actifs tangibles et intangibles. La communication peut expliquer la façon dont les facteurs affectant les valeurs reflétées au bilan ont été choisis et la façon dont des choix différents auraient affectés les états financiers ;
- les corrections sélectives d'anomalies significatives, par exemple, la correction d'anomalies ayant pour effet d'augmenter les résultats présentés, en omettant celles ayant pour effet de diminuer ce résultat. [Plus haut]