

Prise de position définitive

Décembre 2020

Norme internationale d'audit 220 (révisée)

Norme ISA 220 (révisée)

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

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

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

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

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

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 44](#).



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA) 220

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

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022)

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|--|------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de la présente norme ISA..... | 1 |
| Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission | 2-9 |
| Date d'entrée en vigueur..... | 10 |
| Objectif | 11 |
| Définitions | 12 |
| Exigences | |
| Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits..... | 13-15 |
| Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance | 16-21 |
| Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit..... | 22-24 |
| Ressources affectées à la mission | 25-28 |
| Réalisation de la mission | 29-38 |
| Suivi et prise de mesures correctives | 39 |
| Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité | 40 |
| Documentation | 41 |
| Modalités d'application et autres commentaires explicatifs | |
| Champ d'application de la présente norme ISA..... | A1 |
| Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission | A2-A14 |
| Définitions..... | A15-A27 |
| Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits..... | A28-A37 |
| Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance | A38-A48 |
| Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit..... | A49-A58 |
| Ressources affectées à la mission | A59-A79 |
| Réalisation de la mission | A80-A108 |
| Suivi et prise de mesures correctives | A109-A112 |
| Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité | A113-A116 |
| Documentation | A117-A120 |

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

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente Norme internationale d'audit (norme ISA) traite des responsabilités particulières de l'auditeur concernant la gestion de la qualité au niveau de la mission dans un audit d'états financiers, et des responsabilités connexes de l'associé responsable de la mission. Elle est à lire conjointement avec les règles de déontologie pertinentes. (Réf. : par. A1 et A38)

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission

2. Selon la norme ISQM 1, le cabinet a pour objectif de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes, destiné à lui fournir l'assurance raisonnable : (Réf. : par. A13 et A14)
 - a) que le cabinet et ses membres s'acquittent de leurs responsabilités et réalisent les missions conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) que les rapports de mission délivrés par le cabinet ou les associés responsables de missions sont appropriés aux circonstances¹.
3. La présente norme ISA repose sur le postulat que le cabinet est soumis aux exigences des normes ISQM ou à des exigences à tout le moins aussi rigoureuses propres à chaque pays. (Réf. : par. A2 et A3)
4. Dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet et de la conformité aux exigences de la présente norme ISA, l'équipe de mission, dirigée par l'associé responsable de la mission, a les responsabilités suivantes : (Réf. : par. A4 à A11)
 - a) mettre en œuvre les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité (c'est-à-dire ses politiques ou procédures) qui s'appliquent à la mission d'audit, en utilisant les informations communiquées par le cabinet ou obtenues de celui-ci ;
 - b) déterminer, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles prévues dans les politiques ou procédures du cabinet ;
 - c) fournir au cabinet les informations obtenues dans le cadre de la mission d'audit qui, conformément à ses politiques ou procédures, doivent lui être communiquées pour soutenir la conception, la mise en place et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.
5. La conformité aux exigences d'autres normes ISA peut fournir des informations pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission. (Réf. : par. A12)
6. L'atteinte de l'objectif de la présente norme et d'autres normes ISA pour chaque mission aide à réaliser systématiquement des missions d'audit de qualité, ce qui sert l'intérêt public. Pour réaliser des missions d'audit de qualité, il convient de planifier et de réaliser les missions et d'établir les rapports y afférents, conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables.

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

L'atteinte des objectifs de ces normes et la conformité aux exigences légales et réglementaires applicables nécessitent l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique.

7. La norme ISA 200² exige que les membres de l'équipe de mission fassent preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit et qu'ils exercent leur jugement professionnel. L'exercice du jugement professionnel est requis pour la prise de décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter aux fins de la gestion et de l'atteinte de la qualité, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. L'exercice de l'esprit critique favorise la qualité des jugements portés par l'équipe de mission et, de ce fait, l'efficacité globale de l'équipe de mission dans l'atteinte de la qualité au niveau de la mission. C'est par leurs actions et leurs communications que les membres de l'équipe de mission exerceront leur esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice approprié de l'esprit critique, comme les partis pris inconscients ou les contraintes liées aux ressources. (Réf. : par. A33 à A36)

Adaptabilité

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

Responsabilités de l'associé responsable de la mission

9. La responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard de la conformité aux exigences de la présente norme ISA demeurent celles de l'associé responsable de la mission. Lorsque l'expression « l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de... » est utilisée dans le libellé de l'exigence, il est permis à l'associé responsable de la mission de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures à des membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises. Dans les autres cas, on vise expressément, dans la présente norme ISA, à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à l'exigence ou qui s'acquitte de la responsabilité, en obtenant au besoin des informations auprès d'autres membres de l'équipe de mission ou auprès du cabinet. (Réf. : par. A22 à A25)

Date d'entrée en vigueur

10. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2022.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes 15, 16 et A20 à A24.

Objectif

11. L'objectif de l'auditeur consiste à gérer la qualité au niveau de la mission afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'atteinte de la qualité pour cette mission, c'est-à-dire :
- a) que l'auditeur s'est acquitté de ses responsabilités et a réalisé l'audit conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - b) que le rapport de l'auditeur qu'il a délivré est approprié aux circonstances.

Définitions

12. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) « associé responsable de la mission³ », l'associé, ou une autre personne, désigné par le cabinet comme responsable de la mission d'audit et de sa réalisation, ainsi que du rapport de l'auditeur délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire ;
 - b) « revue de la qualité de la mission », une évaluation objective, réalisée par le responsable de la revue de la qualité de la mission et achevée au plus tard à la date du rapport de mission, des jugements importants portés par l'équipe de mission et des conclusions tirées à leur sujet ;
 - c) « responsable de la revue de la qualité de la mission », un associé, ou une autre personne au sein du cabinet ou à l'externe, désigné par le cabinet pour réaliser la revue de la qualité de la mission ;
 - d) « équipe de mission », tous les associés et le personnel professionnel réalisant la mission d'audit, ainsi que toutes les autres personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission, à l'exception des experts externes choisis par l'auditeur⁴ et des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe dans le cadre d'une mission⁵ ; (Réf. : par. A15 à A25)
 - e) « cabinet », un professionnel exerçant à titre individuel, une société de personnes ou une société de capitaux ou une autre entité regroupant des professionnels comptables, ou l'équivalent dans le secteur public ; (Réf. : par. A26)
 - f) « cabinet membre du réseau », un cabinet ou une entité appartenant au réseau du cabinet ; (Réf. : par. A27)
 - g) « réseau », une vaste structure qui, à la fois : (Réf. : par. A27)
 - i) poursuit un objectif de coopération,
 - ii) a clairement pour but le partage des profits ou des coûts, ou se caractérise par une unicité de propriété, de contrôle ou de gestion, par des politiques ou procédures de gestion de la qualité communes, par une stratégie d'entreprise commune, par l'utilisation

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

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

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

d'une marque unique ou par le partage d'une part considérable des ressources professionnelles ;

- h) « associé », toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels ;
- i) « membres du cabinet », les associés et le personnel professionnel du cabinet ;
- j) « normes professionnelles », les Normes internationales d'audit (normes ISA) et les règles de déontologie pertinentes ;
- k) « règles de déontologie pertinentes », les principes de l'éthique professionnelle et les règles de déontologie qui s'appliquent aux professionnels comptables lors de la réalisation d'une mission d'audit. Les règles de déontologie pertinentes comprennent habituellement, d'une part, les dispositions de l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) relatives aux audits d'états financiers, et, d'autre part, des exigences plus strictes propres à chaque pays ;
- l) « réponse » (relativement à un système de gestion de la qualité), les politiques ou les procédures que le cabinet conçoit et met en place pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité :
 - i) les politiques consistent en des énoncés de ce qu'il faut faire, ou ne pas faire, pour répondre à un ou plusieurs risques liés à la qualité. Certaines sont consignées par écrit ou formulées explicitement dans des communications, tandis que d'autres sous-tendent les actions et les décisions de façon implicite,
 - ii) les procédures sont les actions par lesquelles les politiques sont mises en œuvre ;
- m) « personnel professionnel », les professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet.

Exigences

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits

13. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, notamment en ce qui concerne la mise en place, pour les besoins de la mission, d'un environnement qui met en valeur la culture du cabinet et le comportement attendu des membres de l'équipe de mission. Ce faisant, l'associé responsable de la mission doit s'assurer que sa participation est suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit afin d'être en mesure d'établir si les jugements importants portés, et les conclusions tirées, conviennent à la nature et aux circonstances de la mission. (Réf. : par. A28 à A37)
14. Pour mettre en place l'environnement décrit au paragraphe 13, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la prise de mesures claires, cohérentes et efficaces qui reflètent l'engagement qualité du cabinet, et définir et communiquer le comportement attendu des membres de l'équipe de mission, notamment en soulignant : (Réf. : par. A30 à A34)
 - a) la responsabilité de tous les membres de l'équipe de mission de contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission ;

- b) l'importance de l'éthique, des valeurs et des attitudes professionnelles auprès des membres de l'équipe de mission ;
 - c) l'importance des communications ouvertes et rigoureuses au sein de l'équipe de mission, et en s'assurant que les membres de l'équipe aient la possibilité de soulever des préoccupations sans crainte de représailles ;
 - d) l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe de mission tout au long de la mission d'audit.
15. S'il confie la conception et la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures relatives à une exigence de la présente norme ISA à d'autres membres de l'équipe de mission pour l'aider à se conformer aux exigences de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission doit néanmoins assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, et ce, en assurant la direction et la supervision de ces membres de l'équipe de mission, ainsi que la revue de leurs travaux. (Réf. : par. 9 et A37)

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance

16. L'associé responsable de la mission doit avoir acquis une compréhension des règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Réf. : par. A38 à A42 et A48)
17. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe de mission aient été informés des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que des politiques ou des procédures connexes du cabinet, notamment en ce qui concerne : (Réf. : par. A23 à A25 et A40 à A44)
- a) l'identification et l'évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les réponses à ces menaces ;
 - b) les circonstances pouvant entraîner un manquement aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de manquements ;
 - c) les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de cas de non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires⁶.
18. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance de faits qui indiquent l'existence d'une menace pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, il doit évaluer cette menace dans le cadre de la conformité aux politiques ou aux procédures du cabinet, à l'aide des informations pertinentes provenant du cabinet, de l'équipe de mission ou d'autres sources, et prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A43 et A44)
19. Tout au long de l'audit, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations si nécessaire, aux manquements des membres de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes, ou aux politiques ou procédures connexes du cabinet. (Réf. : par. A45)

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

20. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance, par le système de gestion de la qualité du cabinet ou d'autres sources, de faits indiquant que les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la nature et aux circonstances de la mission d'audit n'ont pas été respectées, il doit, en concertation avec d'autres personnes au sein du cabinet, prendre les mesures appropriées. (Réf. : par. A46)
21. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de déterminer si les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ont été respectées. (Réf. : par. A38 et A47)

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

22. L'associé responsable de la mission doit déterminer que les politiques ou procédures du cabinet concernant l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions d'audit ont été suivies, et que les conclusions auxquelles elles ont abouti sont appropriées. (Réf. : par. A49 à A52 et A58)
23. L'associé responsable de la mission doit tenir compte des informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit lorsqu'il planifie et réalise la mission d'audit selon les normes ISA et qu'il se conforme aux exigences de la présente norme ISA. (Réf. : par. A53 à A56)
24. Si l'équipe de mission prend connaissance d'une information qui aurait pu conduire le cabinet à refuser la mission d'audit si cette information avait été connue avant la décision d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique, l'associé responsable de la mission doit la communiquer sans délai au cabinet afin que ce dernier et lui-même puissent prendre les mesures nécessaires. (Réf. : par. A57)

Ressources affectées à la mission

25. L'associé responsable de la mission doit déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, des politiques ou procédures du cabinet et de tout changement pouvant survenir au cours de celle-ci. (Réf. : par. A59 à A70, A73, A74 et A79)
26. L'associé responsable de la mission doit déterminer que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur et les auditeurs internes fournissant une assistance directe qui ne font pas partie de cette équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission d'audit. (Réf. : par. A62 et A71 à A74)
27. Si, après s'être conformé aux exigences des paragraphes 25 et 26, l'associé responsable de la mission conclut que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission d'audit, il doit prendre les mesures qu'il juge adéquates, notamment communiquer avec les personnes concernées pour faire valoir la nécessité d'affecter à la mission ou de mettre à la disposition de l'équipe de mission des ressources additionnelles ou de remplacement. (Réf. : par. A75 à A78)
28. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité d'utiliser adéquatement les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission, en tenant compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. (Réf. : par. A63 à A69)

Réalisation de la mission

Direction, supervision et revue

29. L'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A80)
30. L'associé responsable de la mission doit déterminer que, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue : (Réf. : par. A81 à A89 et A94 à A97)
- sont planifiées⁷ et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
 - tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet.
31. L'associé responsable de la mission doit passer en revue la documentation de l'audit à divers moments opportuns au cours de la mission, notamment la documentation se rapportant aux éléments suivants : (Réf. : par. A90 à A93)
- les questions importantes⁸ ;
 - les jugements importants, y compris ceux qui concernent les points délicats ou litigieux relevés pendant la mission d'audit, et les conclusions tirées ;
 - les autres questions qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.
32. Au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit déterminer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. (Réf. : par. A90 à A94)
33. Avant de dater le rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission doit passer en revue les états financiers et le rapport de l'auditeur, y compris, s'il y a lieu, la description des questions clés de l'audit⁹ et la documentation de l'audit qui s'y rapporte, pour déterminer que le rapport à délivrer est approprié aux circonstances¹⁰.
34. L'associé responsable de la mission doit passer en revue les communications écrites officielles destinées à la direction, aux responsables de la gouvernance ou aux autorités de réglementation avant qu'elles ne soient transmises. (Réf. : par. A98)

⁷ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 11.

⁸ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, alinéa 8 c).

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

¹⁰ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, ou norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Consultation

35. L'associé responsable de la mission doit : (Réf. : par. A99 à A102)
- a) assumer la responsabilité de veiller à ce que l'équipe de mission procède à des consultations sur :
 - i) les points délicats ou litigieux, ainsi que ceux au sujet desquels les politiques ou procédures du cabinet exigent une consultation,
 - ii) les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, nécessitent une consultation ;
 - b) déterminer que les membres de l'équipe de mission ont procédé aux consultations appropriées au cours de la mission d'audit, tant au sein de l'équipe de mission qu'auprès d'autres personnes, membres du cabinet ou non, au niveau approprié ;
 - c) déterminer que la nature et l'étendue des consultations, ainsi que les conclusions qui en ont résulté, ont été établies d'un commun accord avec les personnes consultées ;
 - d) déterminer que les conclusions établies d'un commun accord ont été mises en œuvre.

Revue de la qualité de la mission

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

Divergences d'opinions

37. Si des divergences d'opinions apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou les personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, notamment ceux qui donnent des consultations, l'équipe de mission doit suivre les politiques ou procédures établies par le cabinet pour le traitement et la résolution de ces divergences. (Réf. : par. A107 et A108)
38. L'associé responsable de la mission doit :
- a) assumer la responsabilité de veiller à ce que les divergences d'opinions soient traitées et résolues conformément aux politiques ou procédures du cabinet ;
 - b) déterminer que les conclusions tirées sont consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
 - c) s'assurer de ne pas dater le rapport de l'auditeur avant la résolution des divergences d'opinions.

Suivi et prise de mesures correctives

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

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

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

Documentation

41. Lorsqu'il applique la norme ISA 230¹¹, l'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A117 à A120)
- a) les questions relevées, les entretiens pertinents avec les membres du cabinet et les conclusions tirées relativement à :
 - i) l'accomplissement des responsabilités liées aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance,
 - ii) l'acceptation et le maintien de la relation client et de la mission d'audit ;
 - b) la nature et l'étendue des consultations effectuées au cours de la mission d'audit, les conclusions qui en ont résulté et la façon dont celles-ci ont été mises en œuvre ;
 - c) le fait que la revue de la qualité de la mission a été achevée au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, si la mission d'audit fait l'objet d'une telle revue.

* * *

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

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

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

- A1. La présente norme ISA s'applique à tous les audits d'états financiers, y compris les audits d'états financiers de groupe. La norme ISA 600¹² traite des considérations particulières qui s'appliquent dans le cas des audits d'états financiers de groupe et lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes. La norme ISA 600, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut également se révéler utile lorsque l'équipe de mission affectée à un audit d'états financiers compte des personnes qui travaillent pour un autre cabinet. Par exemple, une équipe de mission peut faire intervenir une telle personne pour l'observation de la prise d'inventaire physique, l'inspection d'immobilisations corporelles ou la mise en œuvre de procédures d'audit dans un centre de services partagés qui se situe dans un endroit éloigné.

Système de gestion de la qualité du cabinet et rôle des équipes de mission (Réf. : par. 2 à 9)

- A2. La norme ISQM 1 traite des responsabilités du cabinet en ce qui concerne la conception, la mise en place et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.
- A3. Les cabinets ou les exigences propres à chaque pays peuvent employer une terminologie ou un cadre différents pour décrire les composantes du système de gestion de la qualité. Les exigences propres à chaque pays qui concernent la responsabilité qui incombe au cabinet de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de gestion de la qualité sont à tout le moins aussi rigoureuses que celles de la norme ISQM 1 lorsqu'elles traitent des exigences de cette norme et qu'elles imposent au cabinet d'en atteindre l'objectif.

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

- A4. La gestion de la qualité au niveau de la mission repose sur le système de gestion de la qualité du cabinet ainsi que sur la nature et les circonstances particulières de la mission d'audit. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est responsable de communiquer les informations qui permettront aux membres de l'équipe de mission de comprendre leurs responsabilités concernant la réalisation de missions, et de s'en acquitter. Ces communications peuvent par exemple porter sur les politiques ou procédures relatives à la consultation de personnes désignées dans certaines situations comportant des éléments techniques ou déontologiques complexes, ou à la participation d'experts choisis par le cabinet dans des missions spécifiques pour la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard de questions particulières (par exemple, le cabinet peut préciser que des experts en matière de crédit qu'il a préalablement désignés doivent participer à l'audit des provisions pour pertes sur créances attendues d'institutions financières).
- A5. Les réponses au niveau du cabinet peuvent inclure les politiques ou procédures mises en place par un réseau ou par d'autres cabinets, structures ou organisations du même réseau (les exigences du réseau ou les services du réseau sont traités plus en détail dans la norme ISQM 1, sous la rubrique « Exigences du réseau ou services du réseau »)¹³. Les exigences de la présente norme ISA reposent sur le postulat

¹² Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*.

¹³ Norme ISQM 1, alinéa 49 b).

que le cabinet est responsable de prendre les mesures nécessaires pour permettre aux équipes de mission de mettre en application les exigences du réseau ou d'utiliser les services du réseau, dans le cadre de la mission d'audit (par exemple une exigence qui oblige un cabinet membre du réseau à utiliser une méthode d'audit élaborée pour lui). Selon la norme ISQM 1, il incombe au cabinet de déterminer en quoi les exigences du réseau ou les services du réseau sont pertinents et comment ils sont pris en compte au regard de son propre système de gestion de la qualité¹⁴.

- A6. Il arrive que certaines réponses aux risques liés à la qualité au niveau du cabinet ne soient pas mises en œuvre au niveau de la mission, mais qu'elles demeurent néanmoins pertinentes en ce qui concerne la conformité aux exigences de la présente norme ISA. Voici des exemples de réponses au niveau du cabinet sur lesquelles l'équipe de mission peut s'appuyer pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA :
- les processus de recrutement et de formation professionnelle ;
 - les applications informatiques qui facilitent le suivi en matière d'indépendance par le cabinet ;
 - le développement d'applications informatiques qui facilitent les décisions en matière d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit ;
 - l'élaboration de méthodes d'audit ainsi que d'outils d'aide à la mise en œuvre et d'indications de mise en œuvre connexes.
- A7. En raison de la nature de chaque mission d'audit et des circonstances qui lui sont propres, ainsi que des changements pouvant survenir au cours de la mission, le cabinet ne peut pas identifier tous les risques liés à la qualité susceptibles d'apparaître au niveau de la mission ou établir toutes les réponses pertinentes et appropriées. Les membres de l'équipe de mission exercent donc leur jugement professionnel pour déterminer s'il y a lieu de concevoir et de mettre en œuvre, au niveau de la mission, des réponses complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet, et ce, pour atteindre l'objectif de la présente norme ISA¹⁵.
- A8. La détermination, par l'équipe de mission, de la nécessité de réponses au niveau de la mission (et, le cas échéant, de la nature de ces réponses) sera influencée par les exigences de la présente norme ISA, par la compréhension qu'a l'équipe de mission de la nature et des circonstances de la mission, ainsi que par tout changement survenant au cours de la mission. Par exemple, des circonstances imprévues en cours de mission pourraient amener l'associé responsable de la mission à demander la participation de membres du cabinet possédant l'expérience appropriée, en plus de ceux initialement affectés à la mission ou mis à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet.
- A9. L'équilibre relatif des efforts que l'équipe de mission consacre à la conformité aux exigences de la présente norme ISA (c'est-à-dire entre la mise en œuvre des réponses du cabinet et la conception et la mise en œuvre de réponses propres à la mission complémentaires à celles établies dans les politiques ou procédures du cabinet) peut varier. Le cabinet peut, par exemple, concevoir un programme d'audit à utiliser dans des circonstances applicables à la mission (comme un programme d'audit propre à un secteur donné). À l'exception de l'établissement du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre, il pourrait ne pas être nécessaire d'ajouter des procédures d'audit supplémentaires au niveau de la mission à ce programme d'audit. Il se peut aussi que l'équipe de mission, pour se conformer aux exigences concernant la réalisation de la mission énoncées dans la

¹⁴ Norme ISQM 1, alinéa 49 a).

¹⁵ La norme ISA 200 exige que l'auditeur exerce son jugement professionnel lorsqu'il planifie et réalise un audit d'états financiers.

présente norme ISA, canalise davantage ses efforts sur la conception et la mise en œuvre de réponses au niveau de la mission tenant compte de la nature et des circonstances particulières de cette mission (par exemple, planification et mise en œuvre de procédures pour répondre aux risques d'anomalies significatives qui ne sont pas visés par les programmes d'audit du cabinet).

- A10. D'ordinaire, pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA, l'équipe de mission peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet, sauf dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- selon sa compréhension ou son expérience pratique, les politiques ou procédures du cabinet ne conviendront pas à la nature et aux circonstances de la mission ;
 - les informations fournies par le cabinet ou d'autres parties concernant l'efficacité de ces politiques ou procédures laissent entrevoir le contraire (par exemple des informations découlant des activités de suivi du cabinet, d'inspections externes ou d'autres sources pertinentes indiquent que les politiques ou procédures du cabinet ne fonctionnent pas efficacement).
- A11. Si l'associé responsable de la mission prend connaissance (notamment par l'intermédiaire d'autres membres de l'équipe de mission) de l'inefficacité des réponses du cabinet aux risques liés à la qualité pour cette mission en particulier, ou s'il n'est pas en mesure de s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet, il en informe rapidement le cabinet conformément à l'alinéa 39 c), ces informations étant utiles dans le cadre du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Par exemple, si un membre de l'équipe de mission constate qu'un logiciel d'audit comporte une faille de sécurité, le fait d'en informer sans tarder les membres du cabinet concernés permettra au cabinet de prendre des dispositions pour mettre à jour le logiciel d'audit et le déployer de nouveau. Voir aussi le paragraphe A70 concernant les ressources suffisantes et appropriées.

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

- A12. La conformité aux exigences d'autres normes ISA peut fournir des informations qui sont pertinentes à l'égard de la gestion de la qualité au niveau de la mission. Par exemple, la compréhension de l'entité et de son environnement qui doit être acquise conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁶ fournit des informations qui peuvent être utiles aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA. Ces informations peuvent servir à déterminer :
- la nature des ressources à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour les questions complexes ;
 - l'ampleur des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique d'une entité à établissements multiples ;
 - la nature, le calendrier et l'étendue de la revue des travaux effectués par les membres de l'équipe, en fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
 - l'allocation des heures qui sont prévues au budget pour l'audit, y compris la nécessité d'allouer des heures additionnelles, et des heures des membres de l'équipe de mission plus expérimentés aux aspects posant plus de risques d'anomalies significatives, ou pour lesquels les risques identifiés sont évalués comme étant plus élevés.

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

Adaptabilité (Réf. : par. 2 et 8)

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

Définitions

Équipe de mission (Réf. : alinéa 12 d))

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

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

¹⁸ Norme ISA 200, paragraphe A30.

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

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

²¹ Norme ISA 500, paragraphes A14 à A25.

²² Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

²³ Norme ISQM 1, alinéa 16 v).

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

- A18. Les équipes de mission peuvent également comprendre des personnes provenant de centres de services qui mettent en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, il se peut, s'il en a été décidé ainsi, que certaines tâches répétitives ou spécialisées soient exécutées par des membres du cabinet possédant les compétences appropriées ; ces personnes font alors partie de l'équipe de mission. Les centres de services peuvent être établis par le cabinet, le réseau ou d'autres cabinets, structures ou organisations membres du même réseau. Par exemple, une fonction centralisée pourrait faciliter la mise en œuvre de procédures de confirmation externe.
- A19. L'équipe de mission peut comprendre des personnes possédant une expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit qui mettent en œuvre des procédures dans le cadre de la mission d'audit, par exemple des personnes possédant une expertise en ce qui concerne la comptabilisation des impôts sur le résultat ou l'analyse d'informations complexes générées au moyen d'outils et de techniques automatisés aux fins d'identification de relations inhabituelles ou inattendues. Une personne n'est pas membre de l'équipe de mission si sa participation à la mission se limite à un rôle de consultation. Les paragraphes 35 et A99 à A102 traitent des consultations.
- A20. Dans les cas où la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité, le responsable de la revue de la qualité de la mission et toutes les autres personnes qui réalisent cette revue ne sont pas membres de l'équipe de mission. Ces personnes peuvent être assujetties à des règles d'indépendance spécifiques.
- A21. Ni l'auditeur interne qui fournit une assistance directe ni l'expert externe choisi par l'auditeur dont les travaux sont utilisés dans la mission ne sont membres de l'équipe de mission²⁴. Les exigences et les indications relatives à l'utilisation, par l'auditeur, des travaux d'auditeurs internes fournissant une assistance directe sont énoncées dans la norme ISA 610 (révisée en 2013) ; celles relatives à l'utilisation des travaux d'un expert externe se trouvent dans la norme ISA 620. La conformité à ces normes ISA exige de l'auditeur qu'il obtienne – dans le cas de l'utilisation des travaux d'auditeurs internes fournissant une assistance directe – des éléments probants suffisants et appropriés sur ces travaux, et qu'il mette en œuvre – dans le cas de l'utilisation des travaux d'un expert de son choix – des procédures d'audit à l'égard de ceux-ci.

Responsabilités de l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 9 et alinéa 12 d))

- A22. Lorsque, dans la présente norme ISA, on vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de la mission qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, il est possible que celui-ci ait tout de même besoin pour ce faire d'obtenir des informations auprès du cabinet ou d'autres membres de l'équipe de mission (notamment des informations lui permettant de prendre les décisions ou de porter les jugements nécessaires). Par exemple, il incombe à l'associé responsable de la mission de déterminer que les membres de l'équipe de mission possèdent collectivement la compétence et les capacités qui sont nécessaires à la réalisation de la mission d'audit. Pour porter un jugement sur le caractère approprié de la compétence et des capacités des membres de l'équipe de mission, l'associé responsable de la mission pourrait avoir besoin d'informations qui ont été réunies par l'équipe de mission ou qui proviennent du système de gestion de la qualité du cabinet.

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

Application des politiques ou procédures du cabinet par les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 9, alinéa 12 d) et par. 17)

- A23. Dans le contexte du système de gestion de la qualité du cabinet, il incombe aux membres de l'équipe de mission de mettre en œuvre les politiques ou procédures du cabinet applicables à la mission d'audit. Parce qu'ils ne sont ni des associés ni des membres du personnel professionnel du cabinet de l'associé responsable de la mission, les membres de l'équipe de mission provenant d'un autre cabinet pourraient ne pas être assujettis au système de gestion de la qualité du cabinet ni aux politiques ou procédures de celui-ci. En outre, il se peut que les politiques ou procédures d'un autre cabinet ne soient pas les mêmes que celles du cabinet de l'associé responsable de la mission. Par exemple, il peut y avoir des différences dans les politiques ou procédures concernant la direction, la supervision et la revue, en particulier lorsque l'autre cabinet se trouve dans un pays ou territoire dont le système juridique, la langue ou la culture diffèrent de ceux du cabinet de l'associé responsable de la mission. Par conséquent, si l'équipe de mission compte des personnes provenant d'un autre cabinet, il peut être nécessaire pour le cabinet ou l'associé responsable de la mission de prendre diverses mesures pour mettre en œuvre les politiques ou procédures du cabinet en ce qui concerne les travaux de ces personnes.
- A24. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que le cabinet ou l'associé responsable de la mission prenne des mesures différentes de celles qui s'appliquent à ses membres, et ce, pour acquérir une compréhension permettant de déterminer si une personne provenant d'un autre cabinet :
- possède la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit. Par exemple, cette personne ne serait pas assujettie au processus de recrutement et de formation du cabinet et, par conséquent, les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir que cette détermination peut se faire par l'intermédiaire d'autres actions, comme l'obtention d'informations de l'autre cabinet ou d'un organisme chargé de la délivrance des permis. Les paragraphes 19 et A38 de la norme ISA 600 contiennent des indications sur l'acquisition d'une compréhension de la compétence et des capacités des auditeurs des composantes ;
 - comprend les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe. Par exemple, cette personne ne serait pas tenue de suivre la formation offerte par le cabinet sur ses politiques ou procédures relatives aux règles de déontologie pertinentes. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir qu'on peut s'assurer de cette compréhension par l'intermédiaire d'autres actions, comme informer la personne des dispositions des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la mission d'audit, ou lui fournir des manuels ou des guides sur le sujet ;
 - confirmera son indépendance. Par exemple, il se peut que les personnes qui ne sont pas membres du cabinet ne puissent pas remplir des déclarations d'indépendance directement dans les systèmes du cabinet. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient permettre à ces personnes d'attester leur indépendance par rapport à la mission d'audit par d'autres moyens, comme une confirmation écrite.
- A25. Lorsque les politiques ou procédures du cabinet exigent la réalisation d'activités particulières dans certaines circonstances (par exemple la tenue de consultations sur un point précis), il peut être nécessaire de faire connaître ces politiques ou procédures aux personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Si les circonstances en question surviennent, ces personnes seront alors en mesure d'en informer l'associé responsable de la mission, ce qui lui permettra de se conformer aux politiques ou

procédures du cabinet. Par exemple, dans un audit de groupe, si l'auditeur d'une composante met en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante et relève un point délicat ou litigieux qui est pertinent par rapport aux états financiers du groupe et qui doit faire l'objet de consultations²⁵ selon les politiques ou procédures de l'auditeur du groupe, il sera en mesure d'en informer l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Cabinet (Réf. : alinéa 12 e))

A26. La définition du terme « cabinet » énoncée dans les règles de déontologie pertinentes peut être différente de celle de la présente norme ISA.

« Réseau » et « cabinet membre du réseau » (Réf. : alinéas 12 f) et 12 g))

A27. Les définitions des termes « réseau » et « cabinet membre du réseau » énoncées dans les règles de déontologie pertinentes peuvent être différentes de celles de la présente norme ISA. Le Code de l'IESBA fournit par ailleurs des indications concernant ces termes. Les réseaux et les autres cabinets membres du réseau peuvent être structurés de diverses façons, et ils sont toujours externes au cabinet. Les dispositions de la présente norme ISA qui concernent les réseaux s'appliquent également à toutes les structures ou organisations qui ne font pas partie du cabinet, mais qui existent au sein du réseau.

Responsabilités en matière de leadership pour la gestion et l'atteinte de la qualité des audits

(Réf. : par. 13 à 15)

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

A28. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe des objectifs en matière de qualité en ce qui concerne la gouvernance et le leadership, lesquels contribuent à la conception, à la mise en place et au fonctionnement du système de gestion de la qualité. L'associé responsable de la mission, à qui incombe la responsabilité de la gestion et de l'atteinte de la qualité, est soutenu par une culture qui promeut l'engagement qualité du cabinet. Pour satisfaire aux exigences des paragraphes 13 et 14 de la présente norme ISA, l'associé responsable de la mission peut communiquer directement avec les autres membres de l'équipe de mission et renforcer son message en adoptant une conduite exemplaire. Une culture qui promeut l'engagement qualité est d'autant plus claire et forte que les membres de l'équipe de mission adoptent les comportements attendus dans le cadre de la réalisation de la mission.

Adaptabilité

A29. La nature et l'étendue des mesures prises par l'associé responsable de la mission pour promouvoir l'engagement qualité du cabinet peuvent être fonction de divers facteurs, notamment la taille, la structure, la dispersion géographique et la complexité du cabinet et de l'équipe de mission, ainsi que la nature et les circonstances de la mission d'audit. Il peut être suffisant, dans le cas de petites équipes de mission, d'interagir directement avec les membres et de donner l'exemple pour obtenir l'adhésion des membres à la culture souhaitée, tandis que des communications à caractère plus officiel peuvent être nécessaires dans les grandes équipes de mission dont les membres sont dispersés sur le plan géographique.

²⁵ Voir le paragraphe 35.

Participation suffisante et appropriée

A30. Il existe plusieurs façons pour l'associé responsable de la mission de démontrer que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, notamment les suivantes :

- assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue des travaux qu'ils effectuent aux fins de la conformité aux exigences de la présente norme ISA ;
- adapter la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en fonction de la nature et des circonstances de la mission.

Communications

A31. Les membres de l'équipe de mission communiquent en temps opportun les informations pertinentes afin de se conformer aux exigences de la présente norme ISA, ce qui contribue à la réalisation d'une mission d'audit de qualité. Ils peuvent communiquer ces informations entre eux ou avec :

- a) le cabinet (par exemple les personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet, y compris celles à qui est assignée la responsabilité ultime ou fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité) ;
- b) d'autres personnes participant à l'audit (par exemple des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe²⁶ ou un expert externe choisi par l'auditeur²⁷) ;
- c) des parties externes au cabinet (par exemple la direction, les responsables de la gouvernance ou les autorités de réglementation).

A32. La nature et les circonstances de la mission d'audit peuvent avoir une incidence sur les décisions de l'associé responsable de la mission quant aux moyens efficaces et appropriés de communiquer avec les membres de l'équipe de mission. Par exemple, pour assurer une direction, une supervision et une revue appropriées, le cabinet peut utiliser des applications informatiques qui facilitent les communications entre des membres de l'équipe de mission qui effectuent leurs travaux dans des endroits différents.

Esprit critique (Réf. : par. 7)

A33. Il incombe à l'associé responsable de la mission de faire valoir l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun des membres de l'équipe de mission tout au long de la mission d'audit. Les conditions inhérentes à certaines missions d'audit peuvent faire en sorte que l'équipe de mission subisse des pressions qui pourraient nuire à l'exercice d'un esprit critique approprié au moment de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit ainsi que de l'évaluation des éléments probants. Ainsi, lorsqu'elle établit la stratégie générale d'audit selon la norme ISA 300, l'équipe de mission pourrait devoir se demander si de telles conditions sont présentes et, le cas échéant,

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

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

déterminer les actions que le cabinet ou l'équipe de mission pourrait avoir à poser pour atténuer ces obstacles.

A34. Les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission peuvent notamment consister en ce qui suit, sans toutefois s'y limiter :

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

A35. Les partis pris de l'auditeur, qu'ils soient conscients ou inconscients, peuvent avoir une incidence sur les jugements professionnels portés par l'équipe de mission, notamment en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit ou l'évaluation des éléments probants. Les partis pris inconscients de l'auditeur peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique et, par conséquent, influencer sur le caractère raisonnable des jugements professionnels que porte l'équipe de mission pour se conformer aux exigences de la présente norme ISA. En voici quelques exemples :

- parti pris lié à la disponibilité : tendance à donner plus de poids aux événements ou aux expériences qui viennent immédiatement à l'esprit ou auxquelles on a facilement accès ;
- parti pris lié à la confirmation : tendance à donner plus de poids aux informations qui corroborent une opinion existante au détriment de celles qui la contredisent ou la mettent en doute ;
- pensée de groupe : tendance à penser ou à prendre des décisions en tant que groupe, ce qui fait obstacle à la créativité ou à la responsabilité individuelle ;
- parti pris lié à la confiance excessive : tendance à surestimer ses propres capacités à évaluer avec exactitude des risques ou d'autres jugements ou décisions ;

- parti pris lié à l'ancrage : tendance à utiliser les informations recueillies initialement comme point d'ancrage, ce qui mène à l'évaluation inadéquate des informations recueillies ultérieurement ;
- parti pris lié à l'automatisation : tendance à favoriser les résultats générés par des systèmes automatisés, même lorsque le raisonnement humain ou la présence d'informations contradictoires mettent en doute la fiabilité ou l'adéquation de ces résultats.

A36. L'équipe de mission peut prendre des mesures pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, notamment les suivantes :

- rester à l'affût des changements dans la nature et les circonstances de la mission d'audit qui nécessitent l'affectation de ressources additionnelles ou de remplacement, et demander ces ressources aux responsables de l'affectation des ressources au sein du cabinet ;
- informer explicitement l'équipe de mission des cas ou des situations où l'auditeur est plus susceptible d'adopter un parti pris conscient ou inconscient (par exemple les aspects nécessitant un degré de jugement plus élevé), et souligner l'importance de consulter des membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- changer la composition de l'équipe de mission, par exemple, en demandant que des personnes plus expérimentées qui possèdent des compétences ou des connaissances plus approfondies ou une expertise particulière soient affectées à la mission ;
- faire appel aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés pour traiter avec les membres de la direction avec qui il est difficile d'interagir ;
- faire appel aux membres de l'équipe de mission possédant des compétences ou des connaissances spécialisées, ou à un expert choisi par l'auditeur, pour aider l'équipe de mission avec les aspects complexes ou subjectifs de l'audit ;
- modifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue en faisant appel aux membres de l'équipe plus expérimentés, exercer une surveillance en personne accrue ou effectuer une revue plus approfondie de certaines feuilles de travail en ce qui concerne :
 - les aspects complexes ou subjectifs de l'audit,
 - les aspects qui présentent des risques pour l'atteinte de la qualité de la mission d'audit,
 - les aspects qui posent un risque de fraude,
 - les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ;
- établir des attentes envers :
 - les membres de l'équipe de mission moins expérimentés, qui doivent demander conseil, fréquemment et en temps opportun, aux membres de l'équipe de mission plus expérimentés ou à l'associé responsable de la mission,
 - les membres de l'équipe de mission plus expérimentés, qui doivent être disponibles tout au long de la mission d'audit pour répondre positivement et en temps opportun aux observations, aux demandes de conseils ou aux demandes d'assistance formulées par les membres de l'équipe de mission moins expérimentés ;

- communiquer avec les responsables de la gouvernance lorsque la direction exerce une pression indue, ou que l'équipe de mission éprouve des difficultés liées à l'accès aux documents comptables, aux installations, à certains employés, aux clients, aux fournisseurs ou à d'autres personnes auprès de qui il serait possible de recueillir des éléments probants.

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

A37. Lorsque la mise en œuvre de procédures, l'exécution de tâches ou la prise de mesures est attribuée à d'autres membres de l'équipe de mission, il existe plusieurs façons pour l'associé responsable de la mission de démontrer que sa participation a été suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit, notamment les suivantes :

- informer ces membres de l'équipe de mission au sujet de la nature de leurs responsabilités, des pouvoirs qui leur sont conférés, de l'étendue et des objectifs des travaux qui leur ont été confiés, ainsi que leur fournir toutes les directives nécessaires et informations pertinentes ;
- diriger et superviser ces membres de l'équipe de mission ;
- passer en revue les travaux de ces membres de l'équipe de mission pour évaluer les conclusions tirées et assurer la conformité aux exigences des paragraphes 29 à 34.

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Réf. : par. 16 à 21)

Règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 1 et 16 à 21)

A38. La norme ISA 200²⁸ exige de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. Ces règles peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission. Certaines règles qui ont trait à l'indépendance peuvent, par exemple, ne s'appliquer qu'à la réalisation d'audits d'entités cotés. La norme ISA 600 contient des exigences et des indications qui s'ajoutent à celles énoncées dans la présente norme ISA concernant les communications avec les auditeurs des composantes au sujet des règles de déontologie pertinentes.

A39. Selon la nature et les circonstances de la mission d'audit, certains textes légaux ou réglementaires, ou certains aspects des règles de déontologie pertinentes, comme ceux ayant trait aux cas de non-conformité à ces textes, peuvent être pertinents, par exemple les textes légaux ou réglementaires portant sur la lutte contre le blanchiment d'argent ou la corruption.

A40. Le système d'information du cabinet et les ressources fournies par le cabinet peuvent aider l'équipe de mission à comprendre et à respecter les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent selon la nature et les circonstances de la mission d'audit. Par exemple, le cabinet pourrait :

- communiquer les règles d'indépendance aux équipes de mission ;
- former les équipes de mission quant aux règles de déontologie pertinentes ;
- constituer des manuels et des guides (ressources intellectuelles) énonçant les dispositions des règles de déontologie pertinentes et des indications sur leur application compte tenu de la nature et des circonstances du cabinet et de celles des missions qu'il réalise ;

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

- affecter des membres du cabinet à la gestion et au suivi de la conformité aux règles de déontologie pertinentes (par exemple, la norme ISQM 1 exige l'obtention par le cabinet, au moins une fois l'an, d'une confirmation, consignée dans la documentation, de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous ses membres tenus d'être indépendants selon les règles de déontologie pertinentes) ou à la consultation sur des questions liées aux règles de déontologie pertinentes ;
- établir des politiques ou des procédures sur la communication, par les membres de l'équipe de mission, d'informations pertinentes et fiables aux parties appropriées au sein du cabinet ou à l'associé responsable de la mission, par exemple des politiques ou des procédures pour que les équipes de mission :
 - communiquent des informations sur les missions réalisées pour le compte des clients et sur l'éventail de services fournis, y compris les services autres que d'expression d'assurance, pour permettre au cabinet d'identifier les menaces pour l'indépendance pendant la durée de la mission et pendant la période couverte par l'objet considéré,
 - communiquent les circonstances et les relations susceptibles de créer une menace pour l'indépendance, de sorte que le cabinet puisse évaluer si cette menace se situe à un niveau acceptable et, si ce n'est pas le cas, répondre à la menace en l'éliminant ou en la ramenant à un niveau acceptable,
 - communiquent sans délai les manquements aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.

A41. L'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations, des communications et des ressources indiquées au paragraphe A40 lorsqu'il cherche à déterminer s'il peut s'appuyer sur les politiques ou procédures du cabinet pour se conformer aux règles de déontologie pertinentes.

A42. Des communications ouvertes et rigoureuses entre les membres de l'équipe de mission au sujet des règles de déontologie pertinentes peuvent également contribuer à :

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

Identification et évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 17 et 18)

A43. Selon la norme ISQM 1, les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité en ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance des membres de l'équipe de mission, comprennent les politiques ou procédures d'identification et d'évaluation des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, et de réponse à ces menaces.

A44. Les règles de déontologie pertinentes peuvent comporter des dispositions sur l'identification et l'évaluation des menaces, ainsi que sur la façon d'y répondre. Par exemple, le Code de l'IESBA explique qu'il peut survenir une menace liée à l'intérêt personnel pesant sur la conformité au principe fondamental de compétence professionnelle et de diligence lorsque les honoraires prévus pour une

mission d'audit sont si bas qu'il pourrait être difficile de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles²⁹.

Manquements aux règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 19)

A45. Selon la norme ISQM 1, le cabinet est tenu d'établir des politiques ou des procédures d'identification, de communication, d'évaluation et de signalement des manquements à des règles de déontologie pertinentes, et de réponse appropriée en temps opportun aux causes et aux conséquences de ces manquements.

Prise des mesures appropriées (Réf. : par. 20)

A46. Les mesures appropriées peuvent comprendre les suivantes :

- l'application des politiques ou des procédures du cabinet concernant les manquements aux règles de déontologie pertinentes, notamment les communications avec les personnes concernées, ou la consultation de celles-ci, qui visent à ce que soient prises les mesures appropriées, y compris, le cas échéant, des mesures disciplinaires ;
- les communications avec les responsables de la gouvernance ;
- les communications avec les autorités de réglementation ou les organismes professionnels. Dans certains cas, ces communications peuvent être requises par les textes légaux ou réglementaires ;
- l'obtention d'un avis juridique ;
- la démission, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Avant de dater le rapport de l'auditeur (Réf. : par. 21)

A47. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur comprenne une déclaration selon laquelle l'auditeur est indépendant de l'entité, conformément aux règles de déontologie pertinentes au regard de l'audit, et s'est acquitté des autres responsabilités d'ordre déontologique énoncées dans ces règles³⁰. La mise en œuvre des procédures requises conformément aux paragraphes 16 à 21 de la présente norme ISA sert de fondement à ces déclarations dans le rapport de l'auditeur.

Considérations propres aux entités du secteur public

A48. Certaines mesures législatives peuvent fournir des sauvegardes pour l'indépendance des auditeurs du secteur public. Cependant, ces auditeurs, ou les cabinets qui réalisent des audits dans le secteur public au nom de l'auditeur nommé par voie législative, peuvent, selon les termes et conditions du mandat dans le pays ou territoire donné, avoir à adapter leur approche afin de favoriser la conformité au paragraphe 16. Cela peut inclure, lorsque le mandat de l'auditeur du secteur public ne lui permet pas de démissionner, la révélation dans un rapport public des circonstances qui sont survenues et qui, dans le contexte du secteur privé, auraient conduit l'auditeur à démissionner.

²⁹ Code de l'IESBA, paragraphe 330.3 A2.

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

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 22 à 24)

- A49. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe des objectifs en matière de qualité en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions spécifiques.
- A50. Des informations concernant entre autres les points ci-dessous pourraient aider l'associé responsable de la mission à déterminer si les conclusions tirées au sujet de l'acceptation et du maintien de la relation client et de la mission d'audit sont appropriées :
- l'intégrité et les valeurs éthiques des principaux propriétaires, des dirigeants clés et des responsables de la gouvernance de l'entité ;
 - la question de savoir si des ressources suffisantes et appropriées sont disponibles pour réaliser la mission ;
 - la question de savoir si la direction et les responsables de la gouvernance ont reconnu leurs responsabilités à l'égard de la mission ;
 - la question de savoir si l'équipe de mission a la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission ;
 - la question de savoir si les questions importantes relevées lors de la mission en cours ou de la précédente ont des répercussions sur le maintien de la mission.
- A51. En ce qui concerne la prise de décisions en matière d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques, la norme ISQM 1 exige que le cabinet porte des jugements quant à sa capacité à réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. L'associé responsable de la mission peut utiliser les informations prises en compte par le cabinet à cet égard afin de déterminer si les conclusions tirées concernant l'acceptation et le maintien de la relation client et de la mission d'audit sont appropriées. Si l'associé responsable de la mission a des doutes quant au caractère approprié des conclusions tirées, il peut s'entretenir du fondement de ces conclusions avec les personnes ayant participé au processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit.
- A52. Si l'associé responsable de la mission participe directement à l'ensemble du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit du cabinet, il aura connaissance des informations que le cabinet a obtenues ou utilisées pour dégager les conclusions qui s'y rapportent. L'associé responsable de la mission peut aussi se fonder sur cette participation directe pour déterminer que les politiques ou procédures du cabinet ont été suivies, et que les conclusions tirées sont appropriées.
- A53. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aider l'associé responsable de la mission à se conformer aux exigences de la présente norme ISA et à prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter. Voici des exemples de telles informations :
- les informations sur la taille, la complexité et la nature de l'entité, notamment la question de savoir s'il s'agit d'un audit de groupe, le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités et le référentiel d'information financière applicable ;
 - le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires et en fin d'exercice ;

- en ce qui concerne les audits de groupe, la nature des liens de contrôle entre l'entité mère et les autres composantes du groupe ;
 - la question de savoir s'il y a eu, depuis la dernière mission d'audit, des changements au sein de l'entité ou du secteur dans lequel celle-ci exerce ses activités qui pourraient avoir une incidence sur la nature des ressources nécessaires ainsi que sur la manière dont les travaux de l'équipe de mission seront dirigés, supervisés et revus.
- A54. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aussi se révéler utiles pour la conformité aux exigences d'autres normes ISA, ainsi qu'à celles de la présente norme, notamment en ce qui concerne :
- l'entente avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210³¹ ;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, conformément aux normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 240³² ;
 - la compréhension du groupe, de ses composantes et de leur environnement, dans le cas de l'audit des états financiers d'un groupe conformément à la norme ISA 600, ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux des auditeurs des composantes ;
 - la décision de faire appel ou non à un expert choisi par l'auditeur, et la nature de son intervention, conformément à la norme ISA 620 ;
 - la structure de gouvernance de l'entité, conformément aux normes ISA 260 (révisée)³³ et ISA 265³⁴.
- A55. Avant d'accepter la mission d'audit, l'auditeur successeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de demander au prédécesseur de lui fournir des informations connues concernant des faits ou des circonstances dont, selon le jugement du prédécesseur, l'auditeur successeur doit être au courant avant de prendre sa décision. Dans certaines circonstances, le prédécesseur peut être tenu de fournir à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, des informations concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires. Par exemple, si le prédécesseur a démissionné par suite de cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, le Code de l'IESBA exige qu'il fournisse à l'auditeur successeur pressenti, si ce dernier en fait la demande, toutes les informations concernant les faits et les autres informations pertinents à l'égard de ces cas de non-conformité dont, à son avis, l'auditeur successeur pressenti doit être au courant avant de prendre la décision d'accepter ou non la mission d'audit.
- A56. Si les textes légaux ou réglementaires obligent un cabinet à accepter ou à maintenir une mission d'audit, l'associé responsable de la mission peut tenir compte des informations qu'a obtenues le cabinet sur la nature et les circonstances de la mission.
- A57. Pour déterminer les mesures qui doivent être prises, l'associé responsable de la mission et le cabinet pourraient conclure qu'il est approprié de poursuivre la mission d'audit et, le cas échéant, établir les

³¹ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe 9.

³² Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

³³ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

³⁴ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

étapes additionnelles requises au niveau de la mission (par exemple l'affectation de plus de personnel professionnel ou de personnel professionnel possédant une expertise particulière). Les politiques ou procédures du cabinet relatives à la résolution des divergences d'opinions peuvent être applicables si l'associé responsable de la mission n'est toujours pas convaincu que la question a été traitée de façon appropriée.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 22 à 24)

A58. Dans le secteur public, les auditeurs peuvent être nommés conformément à une procédure légale ou réglementaire ; il est donc possible qu'il ne leur soit pas nécessaire d'établir l'ensemble des politiques ou des procédures concernant l'acceptation et le maintien de missions d'audit. Il n'en demeure pas moins que les exigences et considérations relatives à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions d'audit énoncées aux paragraphes 22 à 24 et A49 à A57 peuvent être utiles aux auditeurs du secteur public dans le cadre de leur évaluation des risques et pour s'acquitter de leurs obligations en matière de rapport.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 25 à 28)

A59. Selon la norme ISQM 1, les ressources affectées ou mises à la disposition des équipes de mission par le cabinet pour soutenir la réalisation des audits comprennent les suivantes :

- les ressources humaines ;
- les ressources technologiques ;
- les ressources intellectuelles.

A60. Les ressources nécessaires à la réalisation d'une mission d'audit sont principalement affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet, bien qu'il puisse arriver que l'équipe de mission obtienne ces ressources directement. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur d'une composante est tenu, en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante, et qu'il est également désigné par la direction de la composante pour mettre en œuvre des procédures d'audit au nom de l'équipe affectée à l'audit du groupe³⁵. En pareilles circonstances, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que l'associé responsable de la mission prenne différentes mesures, comme effectuer une demande d'informations à l'auditeur de la composante, pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont suffisantes et appropriées.

A61. Il pourrait être utile, pour la conformité aux exigences des paragraphes 25 et 26, que l'associé responsable de la mission tienne compte de la question de savoir si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission permettent de respecter les règles de déontologie pertinentes, notamment les principes de déontologie tels que la compétence professionnelle et la diligence.

Ressources humaines

A62. Les ressources humaines comprennent les membres de l'équipe de mission (voir également les paragraphes A5 et A15 à A21) et, s'il y a lieu, l'expert externe choisi par l'auditeur et les membres de

³⁵ Norme ISA 600, paragraphe 3.

la fonction d'audit interne de l'entité qui fournissent une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

Ressources technologiques

- A63. L'utilisation de ressources technologiques dans le cadre de la mission d'audit peut aider l'auditeur à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, et les outils technologiques peuvent lui permettre de gérer l'audit de façon plus efficace et efficiente. Ces outils peuvent aussi servir à analyser de grandes quantités de données plus facilement, par exemple pour acquérir une meilleure compréhension de ces données, repérer des tendances inhabituelles ou mettre en question plus efficacement les assertions de la direction, ce qui accroît la capacité de l'auditeur à exercer son esprit critique. Les outils technologiques peuvent aussi être utilisés pour la tenue des réunions et les communications au sein de l'équipe de mission. L'utilisation inappropriée de ces ressources technologiques peut néanmoins accroître le risque qu'une confiance excessive soit accordée aux informations produites à des fins décisionnelles, ou créer des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes, comme les exigences en matière de confidentialité.
- A64. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent inclure les éléments dont l'équipe de mission doit tenir compte, ou les responsabilités de celle-ci, lorsqu'elle utilise les outils technologiques autorisés par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit, et elles peuvent exiger la participation de personnes possédant des compétences spécialisées ou une expertise pour évaluer ou analyser les résultats.
- A65. Lorsque l'associé responsable de la mission exige des personnes provenant d'un autre cabinet qu'ils utilisent certains outils et techniques automatisés particuliers pour mettre en œuvre les procédures d'audit, il peut être mentionné, dans les communications qui leur sont adressées, que cette utilisation doit être conforme aux instructions de l'équipe de mission.
- A66. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent interdire expressément l'utilisation d'applications informatiques ou de certaines de leurs fonctionnalités (par exemple un logiciel dont l'utilisation n'a pas encore été autorisée par le cabinet). Elles peuvent aussi exiger que l'équipe de mission prenne certaines mesures avant de se servir d'une application informatique qui n'a pas été approuvée par le cabinet, afin de s'assurer de son caractère approprié. Ces politiques ou procédures peuvent par exemple exiger :
- que l'équipe de mission possède la compétence et les capacités requises pour utiliser cette application informatique ;
 - que le fonctionnement et la sécurité de l'application informatique soient testés ;
 - que des éléments de documentation particuliers soient consignés dans le dossier d'audit.
- A67. L'associé responsable de la mission peut exercer son jugement professionnel afin de déterminer s'il est approprié d'utiliser une application informatique dans le contexte de la mission et, dans l'affirmative, comment il convient de l'utiliser. Pour déterminer si l'utilisation d'une application informatique particulière qui n'a pas été approuvée par le cabinet est appropriée pour la mission d'audit, il peut notamment tenir compte du fait que :
- l'utilisation et la sécurité de l'application informatique sont conformes ou non aux politiques ou procédures du cabinet ;
 - l'application technologique fonctionne comme prévu ou non ;

- les membres du cabinet possèdent ou non la compétence et les capacités requises pour utiliser l'application informatique.

Ressources intellectuelles

- A68. Les ressources intellectuelles comprennent, par exemple, les méthodes d'audit, les outils de mise en œuvre, les guides d'audit, les programmes modèles, les gabarits, les listes de contrôle ou les formulaires.
- A69. L'utilisation de ressources intellectuelles dans le cadre de la mission d'audit peut favoriser la compréhension et l'application uniformes des normes professionnelles, des textes légaux et réglementaires et des politiques ou procédures connexes du cabinet. Dans cette optique, l'équipe de mission peut être tenue, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, d'utiliser des méthodes d'audit et des outils ou des indications spécifiques élaborés par le cabinet. L'équipe de mission peut aussi se demander s'il serait approprié et pertinent d'utiliser d'autres ressources intellectuelles en raison de la nature et des circonstances de la mission, par exemple une méthode propre au secteur d'activité ou les guides et outils de travail qui s'y rattachent.

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

- A70. Pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission, l'associé responsable de la mission peut habituellement s'appuyer sur les politiques ou procédures (y compris les ressources) du cabinet à cet égard, telles qu'elles sont décrites au paragraphe A6. Par exemple, lorsqu'il utilise une technologie autorisée par le cabinet pour mettre en œuvre des procédures d'audit en se fondant sur l'information communiquée par le cabinet, l'associé responsable de la mission peut s'appuyer sur les programmes de développement, de mise en œuvre et de maintenance technologiques du cabinet.

Compétence et capacités de l'équipe de mission (Réf. : par. 26)

- A71. Pour déterminer si l'équipe de mission possède la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de la mission peut notamment prendre en considération les aspects suivants :
- la compréhension et l'expérience pratique de missions d'audit de nature et de complexité semblables à la mission en question, acquises par une formation appropriée et la participation à de telles missions ;
 - la compréhension des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables ;
 - une expertise dans les domaines spécialisés de la comptabilité et de l'audit ;
 - une expertise dans les technologies de l'information utilisées par l'entité, ou les outils ou les techniques automatisés auxquels l'équipe de mission prévoit d'avoir recours pour planifier et réaliser la mission d'audit ;
 - la connaissance des secteurs dans lesquels l'entité auditée exerce ses activités ;
 - la capacité de faire preuve d'esprit critique et d'exercer un jugement professionnel ;
 - la compréhension des politiques ou procédures du cabinet.

A72. Les auditeurs internes et les experts externes choisis par l'auditeur ne sont pas membres de l'équipe de mission. Les normes ISA 610 (révisée en 2013)³⁶ et ISA 620³⁷ contiennent des exigences et des indications portant sur l'évaluation de la compétence et des capacités des auditeurs internes et des experts externes choisis par l'auditeur, respectivement.

Gestion de projets

A73. Lorsque l'équipe de mission compte de nombreux membres, par exemple dans le cas d'un audit concernant une entité plus importante ou plus complexe, l'associé responsable de la mission peut faire appel à une personne possédant des compétences ou des connaissances spécialisées en gestion de projets, et mettre à sa disposition certaines ressources technologiques et intellectuelles appropriées du cabinet. En revanche, dans le cas de missions d'audit d'entités peu complexes pour lesquelles l'équipe de mission compte peu de membres, la gestion de projets peut être réalisée par un membre de l'équipe de mission de façon plus informelle.

A74. Les techniques et outils de gestion de projets peuvent aider l'équipe de mission à gérer la qualité de la mission d'audit, notamment :

- en améliorant la capacité des membres de l'équipe de mission à faire preuve d'esprit critique par l'allègement des contraintes budgétaires ou de temps qui pourraient autrement nuire à cette capacité ;
- en facilitant l'exécution en temps opportun des travaux d'audit, ce qui permet de gérer efficacement les contraintes de temps à la fin du processus d'audit, moment auquel des points plus délicats ou litigieux peuvent apparaître ;
- en permettant de faire le suivi de l'avancement de l'audit par rapport au plan de mission³⁸, notamment de l'atteinte d'étapes clés, ce qui peut aider l'équipe de mission à anticiper la nécessité d'apporter sans tarder des modifications au plan de mission et aux ressources affectées à la mission ;
- en favorisant les communications entre les membres de l'équipe de mission, par exemple en permettant la coordination des ententes avec les auditeurs des composantes et les experts choisis par l'auditeur.

Ressources insuffisantes ou inappropriées (Réf. : par. 27)

A75. La norme ISQM 1 traite de l'engagement qualité du cabinet, lequel se traduit dans l'ensemble du cabinet par une culture qui contribue à la reconnaissance et au renforcement du rôle du cabinet – qui est de servir l'intérêt public en réalisant systématiquement des missions de qualité – et de l'importance que donne le cabinet à la qualité dans ses décisions et ses actions stratégiques, notamment ses priorités sur le plan des finances et de l'exploitation. La norme ISQM 1 traite également des responsabilités qui incombent au cabinet quant à la planification des besoins en ressources, ainsi qu'à l'obtention, à la répartition ou à l'affectation des ressources d'une manière qui témoigne de l'engagement qualité du cabinet. Il peut toutefois arriver que les priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation imposent des limites concernant les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission. En pareilles circonstances, ces limites

³⁶ Norme ISA 610 (révisée en 2013), paragraphe 15.

³⁷ Norme ISA 620, paragraphe 9.

³⁸ Voir la norme ISA 300, paragraphe 9.

n'ont pas préséance sur la responsabilité de l'associé responsable de la mission en ce qui concerne l'atteinte de la qualité au niveau de la mission, ce dernier devant notamment déterminer que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission d'audit.

- A76. Lorsque, dans un audit d'états financiers de groupe, les ressources s'avèrent insuffisantes ou inappropriées par rapport aux travaux effectués par l'auditeur d'une composante à l'égard de cette composante, l'associé responsable de la mission peut s'entretenir de la question avec l'auditeur ou la direction de la composante, ou avec le cabinet, pour mettre à la disposition de l'équipe de mission des ressources suffisantes et appropriées.
- A77. La détermination, par l'associé responsable de la mission, de la nécessité d'ajouter des ressources au niveau de la mission relève du jugement professionnel et est influencée par les exigences de la présente norme ISA ainsi que par la nature et les circonstances de la mission d'audit. Comme il est indiqué au paragraphe A11, il peut arriver, dans certaines circonstances, que l'associé responsable de la mission détermine que les réponses du cabinet aux risques liés à la qualité sont inefficaces dans le contexte particulier de la mission, et notamment que les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont insuffisantes. En pareil cas, l'associé responsable de la mission est tenu de prendre les mesures appropriées, y compris communiquer cette information aux personnes concernées conformément au paragraphe 27 et à l'alinéa 39 c). Si, par exemple, un logiciel d'audit fourni par le cabinet ne tient pas compte des procédures d'audit nouvelles ou révisées en fonction de textes réglementaires sectoriels publiés récemment, le fait d'en informer sans tarder le cabinet permettra à ce dernier de prendre des dispositions pour mettre à jour le logiciel et le déployer de nouveau rapidement ou de fournir une ressource de remplacement afin que l'équipe de mission puisse réaliser la mission d'audit conformément aux nouveaux textes réglementaires.
- A78. Si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont insuffisantes ou inappropriées dans les circonstances de la mission et qu'aucune ressource additionnelle ou de remplacement n'est fournie, les mesures à prendre peuvent comprendre les suivantes :
- changer l'approche prévue en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue (voir également le paragraphe A94) ;
 - discuter avec la direction ou les responsables de la gouvernance d'un report d'échéance pour la délivrance du rapport, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent ;
 - suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la résolution des divergences d'opinions si l'associé responsable de la mission n'obtient pas les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit ;
 - suivre les politiques ou procédures du cabinet concernant la démission, lorsque les textes légaux et réglementaires applicables le permettent.

Considérations propres aux entités du secteur public (Réf. : par. 25 à 28)

- A79. Dans le secteur public, des compétences spécialisées peuvent être nécessaires pour s'acquitter du mandat d'audit propre à un pays ou territoire en particulier. Il peut s'agir notamment de la compréhension des modalités selon lesquelles il faut faire rapport, y compris au corps législatif ou à

un autre organe de gouvernance ou encore au public en général. L'étendue de l'audit dans le secteur public peut être plus vaste et comprendre entre autres des aspects d'un audit de performance.

Réalisation de la mission

Adaptabilité (Réf. : par. 29)

A80. Lorsque l'audit n'est pas réalisé entièrement par l'associé responsable de la mission, ou pour l'audit d'une entité dont la nature et les circonstances sont complexes, il peut être nécessaire que l'associé responsable de la mission confie la direction, la supervision et la revue à d'autres membres de l'équipe de mission. Cependant, étant donné sa responsabilité globale à l'égard de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit, et sa participation qui doit être suffisante et appropriée tout au long de la mission, l'associé responsable de la mission est tenu de déterminer que, en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue sont exercées ou réalisées conformément au paragraphe 30. En pareilles circonstances, les membres du cabinet ou de l'équipe de mission, y compris les auditeurs des composantes, peuvent fournir à l'associé responsable de la mission des informations lui permettant de faire la détermination requise au paragraphe 30.

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 30)

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

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

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

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

Direction

A85. Diriger l'équipe de mission peut impliquer notamment d'informer les membres de l'équipe quant aux responsabilités qui leur incombent, notamment les suivantes :

- contribuer à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission par leur conduite, leurs communications et leurs actions ;
- faire preuve de scepticisme et être à l'affût des situations où l'auditeur est susceptible d'adopter un parti pris, conscient ou inconscient, lorsqu'il exerce son esprit critique dans le cadre de l'obtention et de l'évaluation des éléments probants (voir le paragraphe A35) ;
- respecter les règles de déontologie pertinentes ;
- connaître les responsabilités respectives de chaque associé lorsque plusieurs associés participent à la réalisation d'une mission d'audit ;
- connaître les responsabilités respectives de chaque membre de l'équipe de mission relativement à la mise en œuvre de procédures d'audit, et celles des membres plus expérimentés de l'équipe en ce qui concerne la direction et la supervision des membres de l'équipe moins expérimentés ainsi que la revue de leurs travaux ;
- comprendre les objectifs des travaux à effectuer et les instructions détaillées concernant la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit prévues, telles qu'elles sont établies dans la stratégie générale d'audit et le plan de mission ;
- répondre aux menaces pesant sur l'atteinte de la qualité, et établir la réponse attendue de l'équipe de mission. Par exemple, les contraintes budgétaires ou les ressources limitées ne devraient pas astreindre les membres de l'équipe de mission à modifier les procédures d'audit prévues, ou à les omettre.

Supervision

A86. La supervision peut consister notamment :

- à suivre l'avancement de la mission d'audit, ce qui comprend le suivi :
 - de l'avancement par rapport au plan de mission,
 - de l'atteinte de l'objectif des travaux effectués,
 - du caractère adéquat, sur une base continue, des ressources affectées à la mission ;
- à prendre les mesures appropriées pour résoudre les questions qui surviennent au cours de la mission, par exemple en ce qui concerne la réattribution de procédures d'audit prévues à des membres de l'équipe de mission plus expérimentés lorsque les questions sont plus complexes que ce qui avait été anticipé ;
- à identifier les points devant faire l'objet, au cours de la mission d'audit, d'une consultation ou d'un examen par des membres plus expérimentés de l'équipe de mission ;
- à fournir de l'encadrement et de la formation sur place pour aider les membres de l'équipe de mission à acquérir des aptitudes et des compétences ;
- à créer un environnement où les membres de l'équipe de mission peuvent soulever des préoccupations sans crainte de représailles.

Revue

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

A88. La revue des travaux de l'équipe de mission consiste par exemple à examiner :

- si les travaux ont été effectués conformément aux politiques ou procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables ;
- si les questions importantes ont été relevées pour un examen plus approfondi ;
- si des consultations appropriées ont eu lieu et si les conclusions qui en ont été tirées ont été consignées dans la documentation et mises en œuvre ;
- s'il faut réviser la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués ;
- si les travaux effectués permettent d'étayer les conclusions dégagées et s'ils sont consignés dans la documentation de façon appropriée ;
- si les éléments probants obtenus sont suffisants et appropriés pour permettre à l'auditeur de fonder son opinion ;
- si les objectifs des procédures d'audit ont été atteints.

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

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

Revue faite par l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 30 à 34)

A90. L'associé responsable de la mission consigne dans la documentation la date et l'étendue de la revue, comme l'exige la norme ISA 230³⁹.

A91. La revue de la documentation par l'associé responsable de la mission, en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission d'audit, permet la résolution des questions importantes à sa satisfaction, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur. L'associé responsable de la mission n'est pas tenu de passer en revue toute la documentation de l'audit.

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

- les questions relatives à la planification de la mission, comme celles concernant la détermination du seuil de signification ;
- la composition de l'équipe de mission, notamment :
 - les membres du cabinet qui mettent à contribution leur expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit,

³⁹ Norme ISA 230, alinéa 9 c).

- le recours aux membres du personnel de centres de services ;
- la décision de faire appel à un expert choisi par l'auditeur, y compris celle de retenir les services d'un expert externe ;
- l'examen, par l'équipe de mission, des informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit, et les réponses proposées à ces informations ;
- le processus d'évaluation des risques suivi par l'équipe de mission, notamment dans les situations où la prise en compte des facteurs de risque inhérent et l'évaluation du risque inhérent requièrent une grande part de jugement par l'équipe de mission ;
- la prise en compte, par l'équipe de mission, des relations et des opérations avec des parties liées, ainsi que des informations à fournir à leur sujet ;
- les résultats des procédures mises en œuvre par l'équipe de mission à l'égard des aspects importants de la mission, comme les conclusions au sujet de certaines estimations comptables, méthodes comptables ou considérations relatives à la continuité de l'exploitation ;
- l'évaluation par l'équipe de mission des travaux effectués par des experts, et les conclusions qu'elle en a tirées ;
- dans le cas d'audits de groupe :
 - la stratégie générale et le plan de mission d'audit de groupe proposés,
 - les décisions concernant la participation des auditeurs des composantes, notamment la façon de les diriger, de les superviser et de passer en revue leurs travaux, par exemple lorsque des aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les informations financières d'une composante ont été identifiés,
 - l'évaluation des travaux effectués par les auditeurs des composantes, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
- la façon dont les questions touchant la stratégie générale et le plan de mission d'audit ont été résolues ;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et la façon dont elles ont été traitées ;
- l'opinion d'audit qu'il est prévu d'exprimer et les questions devant être communiquées dans le rapport de l'auditeur, par exemple les questions clés de l'audit ou la section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».

A93. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour déterminer les autres éléments devant faire l'objet d'une revue en se fondant notamment sur :

- la nature et les circonstances de la mission d'audit ;
- le membre de l'équipe de mission qui a effectué les travaux ;
- les questions liées aux constatations découlant d'inspections récentes ;
- les exigences énoncées dans les politiques ou procédures du cabinet.

Nature, calendrier et étendue

A94. Il faut que la direction, la supervision et la revue soient – en ce qui concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue – planifiées et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet ainsi qu'aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Par exemple, les politiques ou procédures du cabinet peuvent notamment indiquer que :

- les travaux qu'il est prévu d'effectuer à une date intermédiaire doivent être dirigés, supervisés et revus au moment de la mise en œuvre des procédures plutôt qu'à la fin de la période, de sorte que les mesures correctives nécessaires puissent être prises en temps opportun ;
- certaines questions doivent faire l'objet d'une revue par l'associé responsable de la mission, et que le cabinet pourrait préciser les circonstances ou les missions dans lesquelles on s'attend à ce que ces questions fassent l'objet d'une revue.

Adaptabilité

A95. L'approche à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue peut être adaptée selon, notamment, les éléments ci-dessous :

- l'expérience passée du membre de l'équipe de mission auprès de l'entité et relativement à l'aspect à auditer. Si, par exemple, le membre de l'équipe de mission qui effectue les travaux liés au système d'information de l'entité est le même qu'à la période précédente et qu'aucun changement important n'a été apporté au système d'information, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe de mission peuvent être réduites, et la revue des feuilles de travail connexes peut être moins détaillée ;
- la complexité de la mission d'audit. Si, par exemple, des événements importants ont eu lieu et ont complexifié la mission d'audit, l'étendue et la fréquence de la direction et de la supervision du membre de l'équipe de mission peuvent être accrues, et la revue des feuilles de travail connexes peut être plus détaillée ;
- l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives pourrait nécessiter une augmentation de l'étendue et de la fréquence de la direction et de la supervision des membres de l'équipe de mission et une revue plus détaillée de leurs travaux ;
- la compétence et les capacités de chaque membre de l'équipe de mission effectuant les travaux d'audit. Les membres de l'équipe de mission moins expérimentés pourraient, par exemple, avoir besoin de directives plus détaillées et d'échanges plus fréquents, ou en personne, au fil de l'avancement des travaux ;
- la manière dont la revue des travaux effectués devrait être réalisée. Il peut arriver, dans certaines circonstances, que les revues à distance ne permettent pas de fournir la direction nécessaire et qu'elles doivent être complétées par des échanges en personne ;
- la structure de l'équipe de mission et l'endroit où se trouvent ses membres. Par exemple, la direction et la supervision des personnes situées dans des centres de services, ainsi que la revue de leurs travaux, pourraient :
 - devoir être plus systématiques et structurées que dans les cas où tous les membres de l'équipe de mission se trouvent au même endroit,

- nécessiter le recours aux technologies de l'information pour faciliter les communications entre les membres de l'équipe de mission.

A96. Il peut se révéler nécessaire, lorsque les circonstances de la mission changent, de réévaluer l'approche prévue en ce qui concerne la nature, le calendrier ou l'étendue de la direction, de la supervision ou de la revue. Par exemple, une révision à la hausse du risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers en raison d'une opération complexe pourrait amener l'associé responsable de la mission à modifier le niveau prévu de la revue des travaux effectués relativement à cette opération.

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

Revue des communications destinées à la direction, aux responsables de la gouvernance ou aux autorités de réglementation (Réf. : par. 34)

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

Consultation (Réf. : par. 35)

A99. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne le recours à la consultation sur les points délicats ou litigieux, et la manière dont les conclusions établies d'un commun accord sont mises en œuvre. Le recours à la consultation peut être approprié ou requis entre autres pour les éléments suivants :

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

A100. La consultation sur des questions importantes d'ordre technique, déontologique ou autre au sein du cabinet ou, au besoin, à l'extérieur du cabinet, peut être efficace dans la mesure où les personnes consultées :

- sont informées de tous les faits pertinents leur permettant de donner un avis éclairé ;
- possèdent les connaissances, l'autorité et l'expérience requises.

A101. Eu égard aux politiques ou procédures du cabinet, il peut être opportun que l'équipe de mission ait recours à des consultations externes lorsque, par exemple, le cabinet ne dispose pas en interne des ressources

appropriées. Elle peut faire appel aux services de conseil fournis par des cabinets, des organisations professionnelles ou des autorités de réglementation, ou encore des organisations commerciales qui fournissent des services de contrôle qualité pertinents.

A102. Le recours à la consultation à l'extérieur de l'équipe de mission relativement à un point délicat ou litigieux peut indiquer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit⁴⁰.

Revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 36)

A103. La norme ISQM 1 contient des exigences sur l'établissement, par le cabinet, de politiques ou de procédures qui portent sur les revues de la qualité des missions conformes à la norme ISQM 2⁴¹, et qui exigent la réalisation d'une revue de la qualité pour certains types de missions⁴². La norme ISQM 2 traite de la désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que des responsabilités de celui-ci en ce qui concerne la réalisation et la documentation de la revue de la qualité de la mission.

Achèvement de la revue de la qualité de la mission avant l'établissement de la date du rapport de l'auditeur (Réf. : alinéa 36 d))

A104. La norme ISA 700 (révisée) exige que le rapport de l'auditeur porte une date qui n'est pas antérieure à la date à laquelle l'auditeur a obtenu les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion sur les états financiers⁴³. Si la mission d'audit fait l'objet d'une revue de la qualité de la mission, la norme ISQM 2 et la présente norme ISA exigent qu'il soit interdit à l'associé responsable de la mission de dater le rapport de mission avant que le responsable de la revue de la qualité de la mission l'ait informé de l'achèvement de cette revue. La revue de la qualité de la mission n'est pas achevée si, par exemple, le responsable de cette revue a informé l'associé responsable de la mission du fait qu'il craint que les jugements importants portés par l'équipe de mission, ou les conclusions tirées à leur sujet, ne soient pas appropriés⁴⁴.

A105. La réalisation d'une revue de la qualité de la mission en temps opportun à des stades appropriés au cours de la mission d'audit peut aider l'équipe de mission à résoudre sans délai les questions soulevées à la satisfaction du responsable de la revue de la qualité de la mission au plus tard à la date du rapport de l'auditeur.

A106. Des échanges fréquents entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission tout au long de la mission peuvent contribuer à l'efficacité et à la rapidité de la revue de la qualité de la mission d'audit. En plus de s'entretenir des questions importantes avec le responsable de la revue de la qualité de la mission, l'associé responsable de la mission peut confier à un autre membre de l'équipe de mission la responsabilité de coordonner les demandes provenant du responsable de la revue de la qualité de la mission.

⁴⁰ Norme ISA 701, paragraphes 9 et A14.

⁴¹ Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions*.

⁴² Norme ISQM 1, alinéa 34 f).

⁴³ Norme ISA 700 (révisée), paragraphe 49.

⁴⁴ Norme ISQM 2, paragraphe 26.

Divergences d'opinions (Réf. : par. 37 et 38)

A107. La norme ISQM 1 exige que le cabinet se fixe un objectif en matière de qualité en ce qui concerne les divergences d'opinions qui apparaissent au sein de l'équipe de mission, ou entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de la mission ou des personnes qui réalisent des activités dans le cadre du système de gestion de la qualité du cabinet. La norme ISQM 1 exige également que les divergences d'opinions soient portées à l'attention du cabinet et qu'elles soient résolues.

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

- l'obtention d'un avis juridique ;
- la démission, lorsque les textes légaux ou réglementaires applicables le permettent.

Suivi et prise de mesures correctives (Réf. : par. 39)

A109. La norme ISQM 1 établit des exigences concernant le processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet. Selon cette norme, le cabinet est tenu de communiquer aux équipes de mission des informations au sujet de son processus de suivi et de prise de mesures correctives afin qu'elles puissent prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités⁴⁵. Par ailleurs, les informations fournies par les membres de l'équipe de mission peuvent être utilisées par le cabinet dans son processus de suivi et de prise de mesures correctives, et l'exercice du jugement professionnel et de l'esprit critique pendant la réalisation de l'audit peut aider les membres de l'équipe de mission à rester à l'affût d'informations qui pourraient se révéler utiles à ce processus.

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

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

- qu'il faut faire appel à un expert choisi par l'auditeur ;
- que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent être révisés en ce qui concerne un aspect de l'audit pour lequel des déficiences ont été relevées.

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

A112. Une déficience relevée dans le système de gestion de la qualité du cabinet n'indique pas nécessairement qu'une mission d'audit n'a pas été réalisée conformément aux normes professionnelles et aux exigences

⁴⁵ Norme ISQM 1, paragraphe 47.

légales et réglementaires applicables, ou que le rapport de l'auditeur n'était pas approprié aux circonstances.

Responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité (Réf. : par. 40)

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

A114. Pour satisfaire aux exigences du paragraphe 40, il peut être pertinent de déterminer la façon dont l'associé responsable de la mission s'est conformé aux exigences de la présente norme ISA, compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que la mesure dans laquelle la documentation de l'audit atteste sa participation tout au long de la mission, tel qu'il est décrit au paragraphe A118.

A115. Parmi les indices qui laissent entrevoir que la participation de l'associé responsable de la mission pourrait ne pas être suffisante et appropriée, notons :

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

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

- la mise à jour et la modification du plan de mission ;
- la réévaluation de l'approche prévue en ce qui concerne la nature et l'étendue de la revue, et la modification de cette approche pour accroître la participation de l'associé responsable de la mission ;
- la consultation des membres du cabinet auxquels est attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de l'élément concerné du système de gestion de la qualité du cabinet.

Documentation (Réf. : par. 41)

A117. Selon la norme ISA 230⁴⁶, la documentation de l'audit atteste que l'audit est conforme aux normes ISA. Il n'est toutefois ni nécessaire ni faisable en pratique que l'auditeur consigne dans son dossier tous les points pris en considération ou tous les jugements professionnels portés au cours de l'audit. De plus, il n'est pas nécessaire que l'auditeur documente séparément, par exemple dans une liste de contrôle, le fait qu'il se soit conformé à une exigence lorsque cela ressort clairement des documents inclus dans le dossier d'audit.

A118. Il existe plusieurs façons de documenter le respect des exigences de la présente norme ISA, notamment la participation de l'associé responsable de la mission et la détermination que celui-ci doit faire en vertu du paragraphe 40, selon la nature et les circonstances de la mission d'audit. Par exemple :

- la direction de l'équipe de mission peut être documentée au moyen des approbations fournies à l'égard du plan de mission et des activités de gestion du projet ;
- les procès-verbaux des réunions formelles de l'équipe de mission peuvent témoigner de la clarté, de la cohérence et de l'efficacité des communications de l'associé responsable de la mission et des autres mesures prises relativement à la culture et aux comportements attendus qui reflètent l'engagement qualité du cabinet ;
- les ordres du jour des entretiens entre l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe de mission et, le cas échéant, le responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que les approbations et les feuilles de temps connexes indiquant les heures que l'associé responsable de la mission a consacrées à la mission, peuvent attester la participation de l'associé responsable de la mission tout au long de l'audit ainsi que la supervision des autres membres de l'équipe de mission par celui-ci ;
- les approbations fournies par l'associé responsable de la mission et d'autres membres de l'équipe de mission attestent que les feuilles et les dossiers de travail ont fait l'objet d'une revue.

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

A120. La documentation des consultations auprès d'autres professionnels au sujet de points délicats ou litigieux favorise, pour autant qu'elle soit suffisamment complète et détaillée, la compréhension :

- de la nature et de l'étendue du point faisant l'objet de la consultation ;
- des résultats de la consultation, y compris les décisions prises, leur fondement et la façon dont elles ont été mises en œuvre.

⁴⁶ Norme ISA 230, paragraphe A7.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants® (IFAC®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © décembre 2020 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à permissions@ifac.org.

La présente Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, publiée en anglais par l'IFAC en décembre 2020, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en janvier 2021, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, 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*. La version approuvée de la Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de la Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de la Norme internationale d'audit (ISA) 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* © 2021 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

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