



## Utilisation des travaux des auditeurs internes

**Août 2010**

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION  
DES COMMENTAIRES :  
LE 6 OCTOBRE 2010**

Le présent exposé-sondage, dans lequel sont proposées des normes de certification, est publié par le Conseil des normes de vérification et de certification. Les personnes qui siègent à ce conseil viennent de toutes les régions du pays; elles œuvrent dans les domaines de l'expertise comptable et de la vérification législative ou représentent d'autres groupes comme l'industrie, le commerce, la finance et l'enseignement postsecondaire. Tous les membres siègent à titre personnel et non en tant que représentant de leur employeur ou de leur organisation.

Nous vous invitons à nous faire parvenir, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les personnes qui sont en faveur du texte proposé expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis et, s'ils expriment un désaccord avec l'exposé-sondage, qu'ils expliquent clairement le problème en cause et qu'ils comportent le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui. Tous les commentaires reçus pourront être consultés sur le site Web

du Conseil ([www.cnvc.ca](http://www.cnvc.ca)) dix jours après la date limite de réception, sauf si le répondant demande qu'ils soient tenus confidentiels. La demande de confidentialité doit être énoncée explicitement dans la réponse.

**Pour être pris en considération, les commentaires devront être reçus avant le 6 octobre 2010, à l'adresse suivante :**

**Greg Shields, CA  
Directeur, Normes de vérification et de certification  
L'Institut Canadien des Comptables Agréés  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2**

Un [formulaire de réponse](#) en format PDF a été posté avec le document, afin de vous faciliter l'envoi de vos commentaires. Vous pouvez toutefois, si vous le préférez, faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à l'adresse suivante : [ed.assurancestds@cica.ca](mailto:ed.assurancestds@cica.ca)

---

## Introduction

Le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de l'exposé-sondage, d'adopter, après l'apport de modifications appropriées, le cas échéant, les projets suivants publiés par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) :

- a) le projet de norme internationale d'audit (ISA) 610 (révisée), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*;
- b) les modifications corrélatives qu'il est proposé d'apporter à certains paragraphes de la norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, qui traite de la prise en compte par l'auditeur externe de la fonction d'audit interne.

La Norme canadienne d'audit (NCA) 610 (révisée) remplacerait ainsi l'actuelle NCA 610, et la NCA 315 (révisée) remplacerait l'actuelle NCA 315.

Le présent exposé-sondage contient :

- a) un lien vers l'exposé-sondage de l'IAASB comprenant des notes explicatives;
- b) une description du processus suivi par le CNAC pour l'adoption des normes ISA révisées;
- c) une date proposée pour l'entrée en vigueur;
- d) une analyse des modifications importantes proposées pour le Canada.

Veuillez consulter la section «**Appel à commentaires sur le présent exposé-sondage**» à la page ii afin d'obtenir de l'information pour la rédaction de vos commentaires sur le présent exposé-sondage.

## Exposé-sondage de l'IAASB

L'[exposé-sondage](#) de l'IAASB est accessible sur le site Web de l'IAASB.

En plus du libellé des projets de norme ISA 315 (révisée) et de norme ISA 610 (révisée), l'exposé-sondage contient des notes explicatives qui fournissent des renseignements généraux et des explications sur les modifications qu'il est proposé d'apporter aux normes ISA 315 et ISA 610 actuelles. Ces notes présentent également une analyse des incidences que prévoit l'IAASB en lien avec les modifications qu'il propose.

## Processus d'adoption des normes ISA révisées

Le CNAC adopte les normes ISA à titre de NCA. Les aspects clés du processus d'adoption du CNAC sont les suivants :

- L'exposé-sondage sur un projet de NCA est publié peu après la publication d'un exposé-sondage de l'IAASB sur un projet de norme ISA.
- La date limite de réception des commentaires pour un exposé-sondage sur un projet de NCA est fixée de manière à laisser au CNAC le temps nécessaire pour étudier les réponses des parties prenantes canadiennes en vue de la préparation de sa réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB.
- Le CNAC se base sur les critères décrits à l'Annexe pour déterminer si des modifications doivent être apportées à une norme ISA en vue de son application au Canada.
- Le CNAC utilise la même date d'entrée en vigueur que l'IAASB pour ses nouvelles normes.

- Le CNAC rend les nouvelles NCA disponibles peu après leur approbation, afin que les auditeurs canadiens puissent se familiariser avec elles et se préparer à leur mise en œuvre avant la date d'entrée en vigueur.

### **Date proposée pour l'entrée en vigueur**

Si elles sont adoptées, la NCA 610 (révisée) et la NCA 315 (révisée) entreront en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013. Il sera permis aux auditeurs d'appliquer ces NCA révisées avant la date d'entrée en vigueur.

### **Modifications importantes proposées pour le Canada**

Le CNAC propose de n'apporter aucune modification pour le Canada au projet de norme ISA 610 (révisée) et aux modifications corrélatives qu'il est proposé d'apporter à certains paragraphes de la norme ISA 315 (révisée).

### **Appel à commentaires sur le présent exposé-sondage**

Le CNAC attend des commentaires des parties prenantes sur les points suivants :

#### **1. Normes ISA proposées**

Les parties prenantes sont invitées à soumettre leurs commentaires sur l'exposé-sondage de l'IAASB directement à l'IAASB, et à en transmettre une copie au CNAC. Le CNAC tiendra compte de ces commentaires dans sa propre réponse à l'exposé-sondage de l'IAASB. Les répondants sont priés de ne pas commenter les points propres au contexte canadien dans leur réponse à l'IAASB. Ces commentaires devraient être soumis uniquement au CNAC.

Les parties prenantes devraient consulter le guide destiné aux répondants (*Guide for Respondents*) contenu dans l'exposé-sondage de l'IAASB et répondre expressément aux questions qui y sont formulées.

#### **2. Points que le CNAC devrait prendre en considération lors de la mise au point définitive des NCA correspondant aux normes ISA proposées**

Les parties prenantes sont invitées à soumettre leurs commentaires directement au CNAC quant aux modifications qui devraient être apportées aux normes ISA proposées en vue de leur adoption à titre de NCA.

Si vous êtes d'avis que des modifications sont nécessaires, veuillez en décrire la nature et l'étendue. Toute modification proposée doit respecter les critères décrits dans l'Annexe.

Les commentaires sur les points qui précèdent doivent parvenir au CNAC au plus tard le 6 octobre 2010.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis et, s'ils expriment un désaccord avec l'exposé-sondage, qu'ils expliquent clairement le problème en cause et comportent le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui. Lorsque vous êtes favorable aux propositions contenues dans l'exposé-sondage, il est important que le CNAC en soit informé.

Un [formulaire de réponse](#) en format PDF a été posté avec le document pour faciliter votre tâche. Vous pouvez toutefois, si vous le préférez, faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à l'adresse suivante :

[ed.assurancestds@cica.ca](mailto:ed.assurancestds@cica.ca)

### Critères de modification des normes ISA en vue de leur adoption à titre de Normes canadiennes d'audit

En ce qui concerne l'adoption des normes ISA, l'objectif primordial du CNAC est de les intégrer sans modification dans le *Manuel de l'ICCA – Certification* à titre de normes d'audit généralement reconnues s'appliquant aux audits d'états financiers. Toutefois, il peut arriver que des modifications soient nécessaires. La liste qui suit détaille les circonstances limitées dans lesquelles le CNAC apportera des modifications aux normes ISA.

1. Le CNAC limite les ajouts à une norme ISA au texte nécessaire pour assurer la conformité aux exigences légales et réglementaires en vigueur au Canada<sup>1</sup>.
2. Le CNAC limite aux éléments suivants les suppressions de texte ou les autres modifications apportées au texte d'une norme ISA :
  - a) l'élimination de certains choix prévus dans la norme ISA;
  - b) les exigences ou modalités d'application non permises par les textes légaux ou réglementaires canadiens<sup>1</sup>, ou auxquelles il faut apporter des modifications afin qu'elles soient conformes à ces textes légaux ou réglementaires;
  - c) les exigences ou modalités d'application pour lesquelles la norme ISA reconnaît que des pratiques différentes peuvent s'appliquer dans différents pays.
3. Le CNAC peut apporter, aux exigences ou modalités d'application et autres commentaires explicatifs d'une norme ISA, des modifications qui ne répondent pas aux critères définis au point 1 ou 2 ci-dessus lorsqu'il estime que des circonstances propres au contexte canadien rendent de telles modifications nécessaires pour servir l'intérêt public au Canada et maintenir la qualité de l'audit et de l'information financière au Canada.
4. Dans la mesure du possible, les modifications qui sont :
  - a) des ajouts à une norme ISA ne seront pas incompatibles avec les exigences ou modalités d'application et autres commentaires explicatifs de la norme ISA;
  - b) des suppressions de texte ou d'autres modifications apportées au texte d'une norme ISA consisteront à remplacer le texte supprimé par un autre texte approprié permettant d'atteindre le même objectif.

Les modifications qu'il est proposé d'apporter à une norme ISA sont clairement indiquées dans les exposés-sondages sur les projets de normes canadiennes. Le CNAC indique les motifs des modifications et les répondants sont invités à commenter les modifications, y compris dans les cas où elles ne se traduiront pas par une convergence avec la norme ISA conforme au guide de l'IAASB à l'intention des normalisateurs nationaux. Les modifications apportées aux normes ISA sont clairement identifiées dans le texte définitif publié dans le *Manuel*.

<sup>1</sup> Au Canada, les lois sur la constitution des sociétés et les autres lois applicables aux sociétés exigent souvent que les entités établissent des états financiers conformes aux PCGR canadiens. En conséquence, si les PCGR canadiens nécessitent une intervention différente de la part de l'auditeur au Canada, les différences en cause répondent à la définition d'une exigence légale ou réglementaire.

## NOTES EXPLICATIVES

*(Les présentes notes comprennent une analyse des incidences des propositions de l'IAASB.)*

Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications sur les modifications qu'il est proposé d'apporter aux Normes internationales d'audit (ISA) 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, et 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*. Elles contiennent également une analyse des incidences que prévoit l'IAASB en lien avec les modifications qu'il propose.

### **1. Nature et étendue des questions et nécessité d'agir**

La norme ISA 610 actuellement en vigueur a été révisée pour la dernière fois en mars 1994<sup>1</sup>. Dans le cadre de son projet clarifié, l'IAASB l'a remaniée selon ses conventions de rédaction visant l'amélioration de la clarté. L'IAASB a publié la norme ISA 610 remaniée en octobre 2008.

Depuis l'élaboration initiale de la norme ISA 610, le contexte de l'audit interne et les pratiques d'audit ont connu, dans divers pays, plusieurs changements qui ne sont pas pris en compte dans la norme actuelle. Par exemple, au sein de nombreuses entités, des changements ont été apportés au statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation, aux activités mises en œuvre par les auditeurs internes, et au mode d'interaction entre les auditeurs internes et externes. Au cours du processus de remaniement à des fins de clarté de l'actuelle norme ISA 610, un certain nombre de personnes ont mentionné ces changements dans leurs commentaires et attiré l'attention de l'IAASB sur la nécessité de réviser cette norme afin de mieux refléter le contexte actuel de l'audit interne. Les organismes nationaux de normalisation en audit<sup>2</sup> et le Consultative Advisory Group (CAG) de l'IAASB étaient également de cet avis<sup>3</sup>.

Lors de l'examen initial de ces changements, l'IAASB a constaté qu'il existe une impression selon laquelle les normes ISA actuelles ne refléteraient pas la manière dont les auditeurs externes devraient tirer parti des connaissances et des constatations de la fonction d'audit interne pour augmenter l'efficacité de l'audit. L'IAASB est en même temps conscient que d'autres sont d'avis que les auditeurs externes font une utilisation abusive des travaux des auditeurs internes et qu'il faudrait donc renforcer l'encadrement de l'exercice du jugement par les auditeurs externes afin de préciser quand, où et comment ces travaux doivent être utilisés.

---

<sup>1</sup> Des modifications corrélatives ont été apportées à la norme à la suite de la publication par l'IAASB, en octobre 2003, des normes relatives au risque d'audit (la norme ISA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*, la norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques* et la norme ISA 500, *Éléments probants*).

<sup>2</sup> Leur point de vue a été obtenu lors de la réunion tenue en mars 2008 entre l'IAASB et les organismes nationaux de normalisation en audit.

<sup>3</sup> On trouve la liste des organismes membres du CAG de l'IAASB à l'adresse suivante : <http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>.

## 2. Objectif de l'IAASB en réponse à la problématique

L'objectif de la révision des normes ISA 315 et ISA 610 par l'IAASB est d'améliorer la performance des auditeurs externes a) en leur permettant de mieux tenir compte et tirer parti, s'il y a lieu, des connaissances et des constatations de la fonction d'audit interne de l'entité lorsqu'ils procèdent à des évaluations des risques dans le cadre de l'audit externe et b) en renforçant l'encadrement de l'évaluation et, s'il y a lieu, de l'utilisation des travaux des auditeurs internes pour l'obtention d'éléments probants. L'IAASB estime que les modifications proposées rehausseront la qualité des audits à l'échelle internationale.

## 3. Principales options considérées pour l'atteinte de l'objectif

L'IAASB est d'avis que la meilleure façon d'atteindre son objectif est de procéder à une refonte complète de l'actuelle norme ISA 610 afin de s'assurer qu'elle demeure pertinente, utile et rigoureuse.

### Questions importantes examinées pour atteindre l'objectif et principales options considérées

#### *Assistance directe*

Dans certains pays, les auditeurs internes fournissent une assistance directe à l'auditeur externe par la mise en œuvre de procédures d'audit dans le cadre de la mission d'audit, et l'auditeur externe dirige, supervise et passe en revue ces travaux. L'actuelle norme ISA 610 indique explicitement qu'elle ne traite pas de ces cas<sup>4</sup>. Il en découle une ambiguïté, car on peut se demander si le fait que la norme ISA 610 ne traite pas de l'assistance directe signifie que l'IAASB n'encourage pas son utilisation, ou que cette question déborde simplement le champ d'application de la norme ISA. L'assistance directe est permise par les normes nationales d'audit de certains pays et constitue une pratique courante dans de nombreux pays, alors que d'autres pays l'interdisent. L'IAASB a conclu qu'il n'était pas dans l'intérêt public de maintenir cette ambiguïté quant à son intention.

L'IAASB comprend les préoccupations de certaines parties prenantes qui craignent que l'assistance directe fournie par les auditeurs internes, même si les travaux sont dirigés, supervisés et passés en revue par l'auditeur externe, pose des menaces (réelles ou apparentes) à l'indépendance de l'équipe d'audit externe. L'IAASB estime que des sauvegardes peuvent être mises en place grâce à une direction, à une supervision et à une revue adéquates, de manière à ce que l'assistance directe soit utilisée uniquement pour les volets de l'audit qui s'y prêtent, et que l'auditeur externe peut prendre des mesures à l'égard des risques éventuels pour la qualité de l'audit qui découlent du fait que la fonction d'audit interne n'est pas indépendante de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers<sup>5</sup>. Par conséquent, l'IAASB propose de définir des exigences et de fournir des indications dans la norme ISA 610 révisée pour faire en sorte qu'une

---

<sup>4</sup> Norme ISA 610, paragraphe 2.

<sup>5</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphes 22 à 24, A27 et A28.

assistance directe ne soit obtenue que dans des circonstances appropriées et pour énoncer clairement les responsabilités de l'auditeur externe dans de tels cas, notamment son obligation d'intervention.

L'IAASB est conscient que les textes légaux ou réglementaires de certains pays interdisent explicitement aux auditeurs externes d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le projet de norme ISA en tient compte<sup>6</sup>. En effet, on y explique que les interdictions ou les restrictions concernant l'utilisation des travaux des auditeurs internes n'empêchent pas l'auditeur externe de se conformer à la norme ISA, car les dispositions proposées n'obligent pas ni n'encouragent l'auditeur externe à obtenir, ou à envisager d'obtenir, une assistance directe de la fonction d'audit interne<sup>7</sup>.

La norme en projet est énoncée de manière à ce que la décision de recourir ou non à une assistance directe, et si oui dans quelle mesure, appartienne entièrement à l'auditeur externe<sup>8</sup>. L'IAASB croit que cela est important pour éviter que l'entité exerce des pressions indues sur l'auditeur externe afin de l'inciter à utiliser les travaux des auditeurs internes pour des raisons d'économie ou d'autres considérations, ce qui pourrait nuire à la qualité de l'audit. Ainsi, selon le projet de norme ISA 610 révisée, l'auditeur externe n'est pas tenu de justifier auprès des responsables de la gouvernance sa décision d'utiliser ou non l'assistance directe, pas plus qu'il n'est tenu d'obtenir leur approbation préalable. Cependant, conformément à la norme ISA 260<sup>9</sup>, l'auditeur externe doit communiquer aux responsables de la gouvernance l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit, y compris la mesure dans laquelle il utilisera les travaux de la fonction d'audit interne, et toute proposition visant à obtenir une assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission.

#### *Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne*

L'IAASB propose d'améliorer les dispositions de la norme ISA 610 afin d'établir un cadre plus rigoureux reposant sur l'exercice du jugement pour orienter l'auditeur externe dans sa décision d'utiliser ou non les travaux de la fonction d'audit interne, et si oui dans quelle mesure.

#### *Pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne*

L'IAASB propose que l'évaluation initiale de l'auditeur externe quant à la possibilité d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit soit fondée sur une évaluation du degré d'objectivité de la fonction d'audit interne (selon le statut de celle-ci dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes), de son niveau de compétence et de l'adoption d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité<sup>10</sup>. Les exigences et les

<sup>6</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphe 20.

<sup>7</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphe 8.

<sup>8</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphe A23.

<sup>9</sup> Norme ISA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 15.

<sup>10</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphes 13 et A4 à A9.

indications connexes portant sur les facteurs à prendre en compte lors de cette évaluation ont été mises à jour afin de refléter l'évolution des pratiques d'audit interne.

Selon l'IAASB, il est important de s'assurer que la fonction d'audit interne adopte une approche systématique et rigoureuse. Cette caractéristique différencie les travaux de la fonction d'audit interne des autres contrôles internes, et constitue donc la base du postulat qui sous-tend le projet de refonte de la norme ISA 610. L'objectif précis de l'auditeur externe consiste à obtenir des éléments probants suffisants concernant la fonction d'audit interne prise dans son ensemble, plutôt que de «tester» chacun des travaux réalisés par la fonction, comme l'exige la norme ISA 330<sup>11</sup> pour d'autres contrôles.

De plus, l'IAASB estime qu'il y a lieu de préciser les balises qui délimitent les circonstances dans lesquelles l'auditeur externe ne devrait utiliser aucun des travaux de la fonction d'audit. Plus précisément, lorsqu'on estime que le degré d'objectivité ou le niveau de compétence de la fonction d'audit interne sont faibles, les travaux de celle-ci ne devraient pas être utilisés aux fins de l'audit. Dans l'application de ce principe, un degré élevé d'objectivité ne peut compenser un faible niveau de compétence, et vice-versa<sup>12</sup>.

Par conséquent, l'IAASB est d'avis que l'effet conjugué des dispositions proposées se traduira par :

- a) l'établissement d'un cadre permettant de déterminer la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés à juste titre dans un audit externe;
- b) la mise en place de balises claires permettant de prévenir l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne dans les circonstances où une telle utilisation ne serait pas appropriée.

#### Détermination de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne

L'IAASB propose que l'auditeur externe prenne en considération l'évaluation qu'il fait du degré d'objectivité et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, ainsi que la nature et l'étendue des travaux réalisés, afin de déterminer la pertinence de ces travaux dans le cadre de la mission d'audit. L'IAASB propose également que, pour déterminer l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne, l'auditeur externe soit tenu de prendre en considération la part de jugement professionnel qui intervient dans la planification et dans la mise en œuvre des procédures d'audit, ainsi que dans l'évaluation des éléments probants obtenus par la fonction d'audit interne.

L'IAASB est conscient qu'on puisse s'attendre à ce que les décisions de l'auditeur externe concernant l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne soient liées au risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir. L'IAASB reconnaît l'existence d'une relation entre la mesure dans laquelle le jugement intervient et le niveau de risque. Généralement, plus le risque d'anomalies significatives est élevé, plus le jugement intervient dans la planification et dans la mise en œuvre des procédures, ainsi que dans l'évaluation des

<sup>11</sup> Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

<sup>12</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphes 14 et A7.

résultats des procédures d'audit<sup>13</sup>. Cela dit, l'IAASB estime que, même en cas de risques importants, un certain nombre de travaux d'audit qui font moins appel au jugement peuvent contribuer à l'obtention d'éléments probants. Pour cette raison, l'IAASB croit qu'il est approprié que les exigences mettent l'accent sur la question du jugement. L'IAASB reconnaît néanmoins que plus les risques évalués sont élevés, et particulièrement les risques importants<sup>14</sup>, moins il est probable que l'auditeur externe puisse faire une utilisation importante des travaux de la fonction d'audit interne, et plus il est probable que l'auditeur externe soit obligé de réaliser lui-même une plus grande partie des travaux.

En guise de sauvegarde supplémentaire, l'IAASB propose aussi de bien préciser que, du fait que l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit, c'est lui qui doit porter tous les jugements importants dans le cadre de la mission, et procéder directement à la mise en œuvre de procédures suffisantes pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit<sup>15</sup>.

#### *Demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne*

Les demandes d'informations adressées à la fonction d'audit interne par l'auditeur externe (pour satisfaire aux exigences des normes ISA 315 et ISA 610) peuvent aider celui-ci à remplir son obligation, conformément à la norme ISA 240, de s'enquérir auprès des auditeurs internes s'ils ont connaissance de fraudes concernant l'entité<sup>16</sup>. Dans leur état actuel, les normes ISA 315 et ISA 610 n'obligent pas l'auditeur à adresser des demandes d'informations à la fonction d'audit interne. Pour y remédier, l'IAASB propose d'exiger, dans la norme ISA 315, que l'auditeur externe procède à des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne afin de s'enquérir des informations dont elle a connaissance et qui sont pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs<sup>17</sup>. De cette manière, l'auditeur externe devrait pouvoir tirer pleinement parti de la compréhension que possèdent les auditeurs internes de l'entité et de son environnement.

L'IAASB considère cette proposition comme appropriée, car de telles demandes d'informations sont faisables en pratique et permettent à l'auditeur externe de tirer parti et de se servir des connaissances sur l'organisation que possèdent les auditeurs internes et de leur expertise en matière de risque et de contrôle. En plus d'augmenter l'efficacité et l'efficience de la mission d'audit, cette approche rehaussera la qualité de l'audit en fournissant des informations pertinentes qui, autrement, n'auraient pas été portées à la connaissance de l'auditeur.

<sup>13</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphe A12.

<sup>14</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphes A12 et A13.

<sup>15</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphes 16 et A13.

<sup>16</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 19 et A18. Selon le paragraphe 19, l'objectif des demandes d'informations consiste à déterminer si les auditeurs internes ont connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant l'entité, et à obtenir leur point de vue sur les risques de fraude.

<sup>17</sup> Projet de norme ISA 315 (révisée), alinéa 6 a) et paragraphes A6 à A6d.

L'IAASB a également envisagé, sans la retenir, une disposition exigeant que l'auditeur externe lise tous les rapports de la fonction d'audit interne. Une telle disposition imposerait un effort d'audit intense qui, étant donné la nature et l'étendue éventuelles des rapports délivrés par la fonction d'audit interne, excéderait probablement les avantages.

L'IAASB a toutefois conclu que l'auditeur externe devrait lire les rapports de la fonction d'audit interne qui concernent les travaux qu'il a l'intention d'utiliser. Cela l'aiderait à bien comprendre la nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre ainsi que les constatations qui en découlent<sup>18</sup>. De plus, l'IAASB a introduit des indications pour expliquer l'éventuelle utilité de la lecture des rapports connexes si, selon les réponses aux demandes d'informations de l'auditeur externe (adressées conformément au projet de norme ISA 315 révisée), la fonction d'audit interne semble avoir fait des constatations qui pourraient être pertinentes par rapport à l'information financière de l'entité et à l'audit<sup>19</sup>.

#### Lien entre les normes ISA 315 et ISA 610

L'IAASB propose des modifications qui permettront de mieux faire ressortir le lien entre les normes ISA 315 et ISA 610. Les modifications (dans le projet de norme ISA 315 révisée) indiquent clairement que les informations obtenues grâce aux demandes d'informations que l'auditeur a adressées à la fonction d'audit interne, de même que la compréhension acquise du rôle des auditeurs internes dans le suivi que fait l'entité du contrôle interne sur l'information financière, peuvent fournir des informations pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par l'auditeur. De telles informations sont pertinentes dans tous les audits, et l'IAASB est donc parvenu à la conclusion qu'il convenait de placer dans la norme ISA 315 les dispositions obligeant l'auditeur à procéder à ces demandes d'informations et à acquérir cette compréhension. Cette question est différente de celle concernant la décision de l'auditeur externe de s'appuyer sur les travaux des auditeurs internes pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, sujet qui est traité dans le projet de norme ISA 610 révisée.

## **4. Analyse des incidences globales du projet de norme ISA 315 (révisée) et du projet de norme ISA 610 (révisée), ainsi que des incidences des options retenues (incidences présentées en annexe sous forme de tableau)**

### **Auditeurs externes**

#### *Efficacité de l'audit*

L'IAASB est d'avis que, dans l'ensemble, ses propositions sont susceptibles d'accroître l'efficacité des missions d'audit lorsqu'une fonction d'audit interne existe.

On s'attend à ce que le renforcement du cadre permettant de déterminer l'utilisation appropriée des travaux de la fonction d'audit interne par l'auditeur externe ait un effet positif sur l'efficacité de

<sup>18</sup> Projet de norme ISA 610 (révisée), paragraphes 18 et A16.

<sup>19</sup> Projet de norme ISA 315 (révisée), paragraphe A6b.

l'audit. Au moment de décider d'utiliser ou non les travaux de la fonction d'audit interne, l'auditeur externe sera tenu de porter une attention particulière au degré d'objectivité et au niveau de compétence de la fonction d'audit interne, ainsi qu'à l'adoption d'une approche systématique et rigoureuse au sein de celle-ci. L'auditeur externe sera également tenu de prendre en considération la part de jugement professionnel qui intervient dans la réalisation des travaux de la fonction d'audit interne lorsqu'il en déterminera l'utilisation prévue.

L'IAASB propose aussi de renforcer l'encadrement fourni dans la norme ISA 610 en établissant des balises claires sous forme d'exigences minimales concernant le degré d'objectivité et le niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et en précisant que les auditeurs externes doivent porter tous les jugements importants et réaliser directement des travaux suffisants. Ces balises visent à prévenir l'utilisation inappropriée des travaux de la fonction d'audit interne selon les circonstances de la mission.

L'IAASB s'attend également à ce que l'audit gagne en efficacité avec les dispositions proposées qui imposent à l'auditeur externe d'adresser des demandes d'informations à la fonction d'audit interne. Grâce à ces demandes d'informations, l'auditeur pourra tirer parti des connaissances sur l'organisation et de l'expertise en matière de risque et de contrôle que possède la fonction d'audit interne, ce qui lui permettra d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement afin de fonder son évaluation des risques. De plus, parce qu'elle favorise une communication efficace entre les auditeurs internes et externes, la norme ISA révisée instaure un climat qui permet aux auditeurs internes d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur des questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier.

#### *Charge de travail*

Selon l'IAASB, les incidences globales des révisions proposées sur la charge de travail des auditeurs externes dépendront en partie de la mesure dans laquelle ceux-ci ont déjà recours aux travaux de la fonction d'audit interne ou à l'assistance directe des auditeurs internes.

Lorsque les auditeurs internes fournissent une assistance directe, on s'attend à ce que la charge de travail de l'auditeur externe diminue pour ce qui est des procédures d'audit qu'il aurait autrement mises en œuvre lui-même. En outre, plus la fonction d'audit interne est grande et mieux elle est établie, plus le potentiel de diminution de la charge de travail de l'auditeur externe augmente. L'IAASB a cependant fait preuve de prudence dans la formulation des exigences et des indications portant sur l'assistance directe et l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, de manière à ce que la norme ISA 610 constitue une protection adéquate contre l'utilisation indue des travaux des auditeurs internes dans le cadre des missions d'audit et les risques qui peuvent éventuellement en découler pour la qualité de l'audit.

L'IAASB prévoit une légère augmentation de la charge de travail de l'auditeur externe en ce qui concerne les mesures prises pour s'assurer que le cadre renforcé est appliqué correctement et adéquatement afin de déterminer la pertinence et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne dans le cadre de la mission d'audit. Une autre augmentation minime de

la charge de travail de l'auditeur externe est prévue en raison des demandes d'informations qu'il devra adresser à la fonction d'audit interne dans le cadre de ses procédures d'évaluation des risques. Dans l'ensemble, la charge de travail sera plus importante si l'auditeur externe détermine qu'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, car il sera alors tenu, selon la norme ISA révisée, d'examiner les rapports de la fonction d'audit interne qui portent sur ces travaux.

L'IAASB reconnaît que les petites et moyennes entités (PME) ne sont généralement pas dotées d'une fonction d'audit interne distincte.

#### *Autres incidences*

L'IAASB croit que le simple fait de préciser que le recours à une assistance directe est permis par les normes ISA peut avoir une incidence positive sur l'efficacité de l'audit. L'IAASB est conscient des menaces (réelles ou perçues) à l'indépendance de l'auditeur externe pouvant découler du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être. L'IAASB est toutefois d'avis que les sauvegardes qu'il propose afin d'empêcher le recours indu à l'assistance des auditeurs internes dans le cadre des missions d'audit devraient réduire les menaces réelles à un niveau acceptable.

### **Fonctions d'audit interne et auditeurs internes**

#### *Charge de travail*

L'IAASB reconnaît que l'incidence globale des révisions proposées sur la charge de travail des fonctions d'audit interne et des auditeurs internes peut varier selon que les auditeurs externes ont recours ou non à une assistance directe des auditeurs internes dans le cadre d'une mission et, dans l'affirmative, selon la mesure dans laquelle cette assistance est utilisée.

L'IAASB prévoit également une légère augmentation de la charge de travail des fonctions d'audit interne en raison des dispositions proposées qui imposent à l'auditeur externe d'adresser des demandes d'informations aux membres appropriés de la fonction d'audit interne. Lorsque l'auditeur externe détermine qu'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et qu'il est de ce fait tenu de lire les rapports correspondants de la fonction d'audit interne, l'IAASB s'attend à ce que l'auditeur externe fasse aussi appel à l'assistance de la fonction d'audit interne pour avoir accès à ces rapports et pour les comprendre.

### **Organismes de surveillance des audits**

Une fois finalisées, les nouvelles propositions feront partie des normes ISA. L'IAASB s'attend à ce que les organismes de surveillance des audits décident, selon les circonstances, d'intégrer la version définitive des dispositions à leurs programmes d'inspection. L'IAASB estime que les précisions sur les obligations des auditeurs externes qui utilisent les travaux des auditeurs internes, y compris celles qui portent sur une assistance directe, seront utiles lorsque les

organismes de surveillance des audits se pencheront plus particulièrement sur cette question dans le cadre de leurs programmes d'inspection.

## 5. Consultations menées jusqu'à présent

Tout au long de l'élaboration des projets de révision des normes ISA 315 et ISA 610, des consultations ont été menées auprès des représentants du CAG de l'IAASB sur les éléments importants des propositions. Le CAG de l'IAASB fournit, entre autres, des conseils techniques dans le cadre des projets de l'IAASB. Plus de 30 importantes organisations parties prenantes participent aux réunions semestrielles du CAG de l'IAASB.

Grâce aux principaux mécanismes de consultation de l'IAASB, les commentaires préliminaires du milieu de la réglementation et des réseaux de cabinets d'audit ont également été sollicités.

Des représentants des auditeurs internes, le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (IESBA) et l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) ont directement participé à l'élaboration des modifications qu'il est proposé d'apporter aux normes ISA 315 et ISA 610.

Dans le cadre de sa procédure officielle, l'IAASB évaluera l'opportunité d'organiser d'autres consultations après la publication du présent exposé-sondage afin d'obtenir certains commentaires dont il pourrait avoir besoin avant de finaliser les normes ISA révisées.

## 6. Calendrier du projet

Le calendrier ci-après contient les étapes importantes du projet et les dates prévues pour chacune d'elles.

Date limite de réception des commentaires sur l'exposé-sondage	Le 15 novembre 2010
Examen par l'IAASB des commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage <sup>20</sup>	Mars 2011 et juin 2011
Approbation des normes révisées définitives	Juin 2011
Publication des normes révisées définitives <sup>21</sup>	Septembre 2011
Date prévue d'entrée en vigueur	En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013

<sup>20</sup> Les dates indiquées correspondent à celles des réunions lors desquelles l'IAASB prévoit examiner les commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage.

<sup>21</sup> L'approbation de la procédure officielle par le Public Interest Oversight Board doit être obtenue avant la publication des normes ISA révisées définitives.

## 7. Guide destiné aux répondants

### Commentaires généraux

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans l'exposé-sondage. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Lorsque vous êtes favorable aux propositions contenues dans les exposés-sondages (surtout ceux dans lesquels il est proposé de modifier la pratique actuelle), il est important que l'IAASB en soit informé.

### Commentaires sur des questions particulières

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur les questions suivantes :

1. Selon vous, est-il approprié d'exiger de l'auditeur externe qu'il procède à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne? Dans l'affirmative, êtes-vous d'accord pour que cette exigence soit incluse dans la norme ISA 315?
2. Êtes-vous d'avis que les facteurs qu'il est proposé de faire évaluer par l'auditeur externe sont appropriés pour déterminer :
  - a) la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de la mission d'audit;
  - b) l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne?
3. Selon vous, est-il approprié d'exiger de l'auditeur externe qu'il lise les rapports produits par la fonction d'audit interne concernant les travaux réalisés par celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser?
4. Selon vous, est-il souhaitable d'élargir le champ d'application de la norme ISA 610 afin d'y inclure la question de l'assistance directe? Dans l'affirmative, êtes-vous d'avis que l'auditeur externe qui obtient une assistance directe des auditeurs internes devrait être tenu de :
  - a) prendre en compte les facteurs proposés afin de déterminer quels travaux peuvent être confiés à des auditeurs internes particuliers;
  - b) diriger, superviser et passer en revue les procédures d'audit mises en œuvre par les auditeurs internes d'une manière qui tient compte du fait qu'ils ne sont pas indépendants de l'entité?

L'IAASB souhaite également recevoir des commentaires sur les questions suivantes :

5. Questions d'intérêt public – Vous êtes invité à indiquer s'il y a des questions d'intérêt public qui n'ont pas été traitées.

6. Particularités de l’audit des petites entités – Vous êtes invité à indiquer dans vos commentaires si, selon vous, il faudrait fournir des indications sur les particularités de l’audit des petites entités dans les projets de normes ISA révisées. Si c’est le cas, vous êtes invité à expliquer pourquoi et à préciser la nature de ces particularités.
7. Particularités de l’audit des entités du secteur public – Vous êtes invité à indiquer dans vos commentaires si, selon vous, les particularités de l’audit des entités du secteur public sont traitées de façon appropriée dans les projets de normes ISA révisées.
8. Pays en voie de développement – Conscient du fait qu’un grand nombre de pays en voie de développement ont déjà adopté les normes ISA ou sont en train de le faire, l’IAASB invite les répondants de ces pays, en particulier, à indiquer dans leurs commentaires les difficultés qu’ils entrevoient en lien avec l’application des projets de normes ISA révisées dans le contexte des pays en voie de développement.
9. Traduction – L’IAASB reconnaît que de nombreux répondants prévoient traduire la version définitive des normes ISA révisées en vue de leur adoption dans leur propre contexte et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les éventuels problèmes de traduction relevés lors de l’examen des projets de normes ISA révisées.
10. Date d’entrée en vigueur – Vous êtes invité à indiquer dans vos commentaires si, selon vous, la date prévue d’entrée en vigueur permet l’adoption et la mise en œuvre efficaces des normes ISA révisées proposées dans votre pays.

### **Commentaires sur l’analyse des incidences**

L’IAASB procède à une expérience pilote avec les analyses des incidences. L’analyse présentée dans les notes explicatives fait état de l’examen par l’IAASB des incidences potentielles du projet global de révision des normes ISA 315 et ISA 610, ainsi que des options retenues pour chacune des questions importantes considérées dans l’élaboration des normes révisées proposées.

Les descriptions narratives de cette analyse sont comprises dans les présentes notes explicatives, et reprises en annexe sous forme de tableau. L’analyse des incidences figurant dans l’annexe identifie les groupes touchés par le projet de révision des normes et décrit la nature et l’ampleur des incidences pour chacun d’eux. Il faut noter que l’analyse des incidences vise à communiquer les répercussions des différences entre les normes ISA 315 et ISA 610 actuelles et leurs versions révisées respectives en projet, et non entre la pratique actuelle et la pratique future.

L’IAASB souhaite recevoir des commentaires sur les questions suivantes :

11. L’analyse des incidences présentée dans la section 4 des présentes notes explicatives vous aide-t-elle à comprendre les incidences prévues des propositions de l’IAASB?

12. Êtes-vous d'accord avec l'analyse des incidences présentée? Y a-t-il d'autres parties prenantes ou d'autres incidences sur les parties prenantes qui devraient être prises en compte et traitées par IAASB?
13. Est-ce que des changements pourraient être apportés à la présentation de l'analyse des incidences, sous forme narrative ou sous forme de tableau, afin de vous la rendre plus utile?
14. Selon vous, cette approche serait-elle utile au niveau national?

**Analyse des incidences de la révision de la norme ISA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives* et de la norme ISA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes***

Efficacité de l'audit	Nature et ampleur des incidences (Note 1)	Variation selon la taille ou la nature de l'entité auditée (Note 2)	Type d'incidences (Note 3)
<p>On s'attend à une augmentation globale de l'efficacité de l'audit pour les raisons suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'auditeur externe aura un cadre renforcé et axé sur les caractéristiques d'une fonction d'audit interne efficace (objectivité, compétence et utilisation d'une approche systématique et rigoureuse) lui permettant de déterminer la pertinence et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit, ainsi que la part de jugement intervenant dans la réalisation de ces travaux lorsqu'il en détermine l'utilisation prévue. Des balises claires sont également établies afin de prévenir l'utilisation inappropriée des travaux de la fonction d'audit interne dans les circonstances de l'audit;</li> <li>L'auditeur externe devra (conformément à la norme ISA 315) procéder à des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit</li> </ul>	<p>Augmentation</p> <p>L'ampleur des incidences varie selon que l'auditeur externe utilise ou non les travaux de la fonction d'audit interne et, dans l'affirmative, selon la mesure dans laquelle il y a recours.</p>	<p>Tous les audits d'entités qui ont une fonction d'audit interne. Pour les audits d'entités qui ne sont pas dotées d'une fonction d'audit interne distincte, comme c'est généralement le cas des petites et moyennes entités (PME), il n'y aura aucune incidence.</p>	<p>Récurrentes</p>

Efficacité de l'audit	Nature et ampleur des incidences (Note 1)	Variation selon la taille ou la nature de l'entité auditée (Note 2)	Type d'incidences (Note 3)
<p>interne afin de tirer parti des connaissances des auditeurs internes sur l'organisation et de leur expertise en matière de risque et de contrôle. Cela aidera l'auditeur externe à acquérir une meilleure compréhension de l'entité et de son environnement sur laquelle il fondera son évaluation des risques. De plus, la norme ISA 315 révisée favorise une communication efficace entre les auditeurs internes et externes, ce qui crée un climat permettant aux auditeurs internes d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur des questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'auditeur externe sera tenu de lire les rapports pertinents de la fonction d'audit interne qui concernent les travaux de celle-ci qu'il compte utiliser dans le cadre de la mission d'audit. Cela aidera l'auditeur externe à acquérir une compréhension de la nature et de l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre et des constatations qu'en a dégagées la fonction d'audit interne.</li> </ul>			
<p><b>Auditeurs externes</b> (Note 4) Diminution globale de la charge de travail pour les</p>	<p>Diminution L'ampleur des incidences varie</p>	<p>Tous les audits d'entités qui ont une fonction d'audit interne, et tout particulièrement si cette fonction est</p>	<p>Récurrentes</p>

Efficacité de l'audit	Nature et ampleur des incidences (Note 1)	Variation selon la taille ou la nature de l'entité auditée (Note 2)	Type d'incidences (Note 3)
<p>raisons suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les auditeurs externes pourront obtenir une assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit pour la mise en œuvre de procédures qu'ils auraient autrement à mettre en œuvre eux-mêmes. Pour prévenir le recours inapproprié à l'assistance des auditeurs internes dans le cadre des missions d'audit, une grande importance est accordée à la nature et à l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue des travaux de la fonction d'audit interne qui sont exigées de l'auditeur externe.</li> </ul> <p>Toutefois, la diminution de la charge de travail sera légèrement contrebalancée par les facteurs suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Il est possible que l'auditeur externe fournisse des efforts supplémentaires pour s'assurer que le cadre renforcé est appliqué correctement et adéquatement lors de la détermination de la pertinence et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit;</li> <li>L'auditeur externe devra procéder à des demandes d'informations auprès de la fonction d'audit interne dans le cadre de ses procédures</li> </ul>	<p>selon que l'auditeur externe utilise ou non les travaux des auditeurs internes et, dans l'affirmative, selon la mesure dans laquelle il y a recours.</p>	<p>de grande taille et si elle est bien établie. Pour les audits d'entités qui ne sont pas dotées d'une fonction d'audit interne distincte, comme c'est généralement le cas des PME, il n'y aura aucune incidence.</p>	

Efficacité de l'audit	Nature et ampleur des incidences (Note 1)	Variation selon la taille ou la nature de l'entité auditée (Note 2)	Type d'incidences (Note 3)
<p>d'évaluation des risques;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>L'auditeur externe sera tenu de lire les rapports pertinents de la fonction d'audit interne qui concernent les travaux de celle-ci qu'il compte utiliser dans le cadre de l'audit.</li> </ul>			
<p><b>Fonctions d'audit interne et auditeurs internes</b></p> <p>Augmentation globale de la charge de travail pour les raisons suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les auditeurs externes pourront obtenir l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit pour la mise en œuvre de procédures qu'ils auraient autrement, à mettre en œuvre eux-mêmes;</li> <li>On attendra de la fonction d'audit interne qu'elle interagisse avec l'auditeur externe et qu'elle réponde aux demandes d'informations de celui-ci;</li> <li>On attendra de la fonction d'audit interne qu'elle aide l'auditeur externe à avoir accès aux rapports pertinents qui concernent les travaux de la fonction d'audit interne qu'il compte utiliser, et à comprendre ces rapports.</li> </ul>	<p>Augmentation</p> <p>L'ampleur des incidences varie selon que l'auditeur externe utilise ou non les travaux des auditeurs internes et, dans l'affirmative, selon la mesure dans laquelle il y a recours.</p>	<p>Tous les audits d'entités qui ont une fonction d'audit interne. Pour les audits d'entités qui ne sont pas dotées d'une fonction d'audit interne distincte, comme c'est généralement le cas des PME, il n'y aura aucune incidence.</p>	<p>Récurrentes</p>
<p><b>Auditeurs externes : clarification de l'ambiguïté entourant l'assistance directe</b></p>	<p>L'ampleur des incidences varie selon que l'auditeur externe utilise</p>	<p>Tous les audits d'entités qui ont une fonction d'audit interne si une</p>	<p>Ponctuelles</p>

Efficacité de l'audit	Nature et ampleur des incidences (Note 1)	Variation selon la taille ou la nature de l'entité auditée (Note 2)	Type d'incidences (Note 3)
Clarification de la question de savoir si les normes ISA permettent ou non le recours à une assistance directe	ou non les travaux des auditeurs internes et, dans l'affirmative, selon la mesure dans laquelle il y a recours.	assistance directe des auditeurs internes est utilisée dans le cadre de la mission. Pour les audits d'entités qui ne sont pas dotées d'une fonction d'audit interne distincte, comme c'est généralement le cas des PME, il n'y aura aucune incidence.	
<p><b>Auditeurs externes : menaces (réelles ou perçues) à l'indépendance</b></p> <p>Des menaces (réelles ou perçues) à l'indépendance de l'auditeur externe peuvent survenir lorsque l'assistance directe des auditeurs internes est utilisée aux fins de l'audit, car ceux-ci ne sont pas indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être.</p>	Des sauvegardes visant à réduire les menaces réelles à un niveau acceptable doivent être mises en place pour prévenir l'utilisation induite de l'assistance des auditeurs internes par les auditeurs externes.	Tous les audits d'entités qui ont une fonction d'audit interne si une assistance directe des auditeurs internes est utilisée dans le cadre de la mission. Pour les audits d'entités qui ne sont pas dotées d'une fonction d'audit interne distincte, comme c'est généralement le cas des PME, il n'y aura aucune incidence.	Récurrentes
<p><b>Organismes de surveillance des audits</b></p> <p>Une fois finalisées, les nouvelles propositions feront partie des normes ISA. Les organismes de surveillance des audits pourront, selon les circonstances, intégrer la version définitive des dispositions à leurs programmes d'inspection. Les</p>	La nature et l'ampleur des incidences varient selon que les nouvelles dispositions sont intégrées ou non aux programmes d'inspection et, dans l'affirmative, selon la mesure dans laquelle elles	Tous les audits d'entités qui ont une fonction d'audit interne et qui peuvent faire l'objet d'une surveillance par inspection.	Récurrentes

<b>Efficacité de l'audit</b>	<b>Nature et ampleur des incidences</b> (Note 1)	<b>Variation selon la taille ou la nature de l'entité audité</b> (Note 2)	<b>Type d'incidences</b> (Note 3)
clarifications concernant les obligations des auditeurs externes qui utilisent les travaux des auditeurs internes, y compris celles qui portent sur l'assistance directe, pourraient améliorer l'efficience.	le sont, et selon le degré de divergence avec les pratiques nationales.		

Note 1 : L'étendue (ampleur) des incidences sur l'efficacité de l'audit peut être mesurée qualitativement au moyen d'une simple échelle directionnelle à sept degrés. Cette échelle tient compte de la direction (augmentation ou diminution) et de l'ampleur relative des incidences (faible, modérée ou importante) : *augmentation importante, augmentation modérée, faible augmentation, aucune variation, faible diminution, diminution modérée, diminution importante*. Les incidences sur les différents types d'entités doivent être décrites séparément. Par exemple, si l'augmentation est importante pour les grandes sociétés ouvertes et faible pour les petites sociétés à capital fermé, on doit le préciser. Il faut éviter de combiner les deux résultats et de présenter une variation globale modérée pour toutes les sociétés. Dans le cas du projet de révision des normes ISA 315 et ISA 610, l'IAASB a déterminé qu'il n'était pas utile d'évaluer l'ampleur globale de chaque incidence mentionnée, puisque l'ampleur de chacune des incidences dépend d'un certain nombre de facteurs, lesquels sont décrits dans l'analyse.

Note 2 : Dans cette colonne, on indique si la variation de l'efficacité de l'audit ou de la charge de travail, ou d'autres incidences, touchent toutes les entités, ou si elles se limitent à des secteurs précis, à des types d'entités particuliers ou aux entités de certains pays. Il faut notamment tenir compte de la différence des incidences entre les petites et les grandes sociétés.

Note 3 : Pour les auditeurs, le type d'incidences est déterminé au niveau de la mission. On suppose normalement que la plupart des incidences seront récurrentes, à l'exception des incidences ponctuelles découlant de la mise en œuvre du changement. Par exemple, il peut y avoir une grande incidence ponctuelle si un système doit être modifié pour répondre à une nouvelle exigence.

Note 4 : La notion d'«auditeurs» englobe les institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

**PROJET DE NORME INTERNATIONALE D’AUDIT (ISA) 315 (RÉVISÉE)**  
**COMPRÉHENSION DE L’ENTITÉ ET DE SON ENVIRONNEMENT AUX FINS DE**  
**L’IDENTIFICATION ET DE L’ÉVALUATION DES RISQUES D’ANOMALIES**  
**SIGNIFICATIVES**

(En vigueur pour les audits d’états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013)

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d’application de la présente norme ISA .....	1
Date d’entrée en vigueur .....	2
<b>Objectif</b> .....	3
<b>Définitions</b> .....	4
<b>Exigences</b>	
Procédures d’évaluation des risques et activités connexes .....	5-10
Niveau requis de compréhension de l’entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.....	11-24
Identification et évaluation des risques d’anomalies significatives .....	25-31
Documentation .....	32
<b>Modalités d’application et autres commentaires explicatifs</b>	
Procédures d’évaluation des risques et activités connexes .....	A1-A16
Niveau requis de compréhension de l’entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne .....	A17-A104
Identification et évaluation des risques d’anomalies significatives .....	A105-A130
Documentation .....	A131-A134
Annexe 1 : Composantes du contrôle interne	
Annexe 2 : Circonstances et événements qui peuvent indiquer l’existence de risques d’anomalies significatives	

---

La Norme internationale d’audit (ISA) 315 (révisée), «Compréhension de l’entité et de son environnement aux fins de l’identification et de l’évaluation des risques d’anomalies significatives», 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».

[Aucune modification de libellé n'est proposée pour les paragraphes 1 à 4.]

## **Exigences**

### **Procédures d'évaluation des risques et activités connexes**

5. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques dont les résultats lui serviront de base pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. Les procédures d'évaluation des risques ne fournissent toutefois pas à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit. (Réf. : par. A1 à A5)
6. Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre :
  - a) des demandes d'informations auprès de la direction, des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) et d'autres personnes au sein de l'entité qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent posséder des informations susceptibles de l'aider à identifier les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs; (Réf. : par. A6 à A6d)
  - b) des procédures analytiques; (Réf. : par. A7 à A10)
  - c) des observations physiques et des inspections. (Réf. : par. A11)

[Le paragraphe 5 est reproduit à titre d'information seulement. Aucune modification n'est proposée pour les paragraphes 7 à 21.]

### **Suivi des contrôles**

22. L'auditeur doit acquérir une compréhension des principaux moyens utilisés par l'entité pour faire le suivi du contrôle interne sur l'information financière, notamment ceux qui ont trait aux activités de contrôle pertinentes pour l'audit, ainsi qu'une compréhension de la façon dont procède l'entité pour apporter des mesures correctives aux déficiences de ses contrôles. (Réf. : par. A98 à A100)
23. Si l'entité a une fonction d'audit interne, l'auditeur doit acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de la place qu'occupe cette fonction dans la structure organisationnelle de l'entité, et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre. (Réf. : paragraphes A101 à A103b)
24. L'auditeur doit acquérir une compréhension des sources de l'information utilisée dans le cadre des activités de suivi de l'entité, et des raisons pour lesquelles la direction juge que cette information est suffisamment fiable. (Réf. : par. A104)

[Les paragraphes 22 et 24 sont reproduits à titre d'information seulement. Aucune modification n'est proposée pour les paragraphes 25 à 32.]

\*\*\*

## **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[Aucune modification n'est proposée pour les paragraphes A1 à A5.]

*Demandes d'informations auprès de la direction, de la fonction d'audit interne et d'autres personnes au sein de l'entité* (Réf. : alinéa 6 a))

- A6. Une bonne partie des informations que l'auditeur obtient au moyen de demandes d'informations lui viennent de la direction et des responsables de l'information financière. L'auditeur peut aussi obtenir des informations en adressant des demandes d'informations à la fonction d'audit interne, lorsque l'entité en a une, et à d'autres personnes au sein de l'entité. Comme l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement est un processus dynamique et continu, les demandes d'informations de l'auditeur peuvent avoir lieu tout au long de la mission d'audit.
- A6a. Si l'entité a une fonction d'audit interne, les demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction peuvent fournir des informations utiles à l'auditeur pour l'acquisition d'une compréhension de l'entité et de son environnement, et pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions. En effet, lors de la réalisation de ses travaux, la fonction d'audit interne a probablement obtenu des informations sur les activités et les risques d'entreprise de l'entité, et peut avoir fait des constatations à partir de ses travaux, par exemple avoir identifié des déficiences dans le contrôle ou bien des risques, et ces constatations peuvent être d'une grande utilité pour l'auditeur dans son évaluation des risques et d'autres aspects de l'audit.
- A6b. Si les réponses aux demandes d'informations de l'auditeur semblent indiquer l'existence de constatations susceptibles d'être pertinentes par rapport à l'information financière de l'entité et à l'audit, l'auditeur peut trouver utile de lire les rapports d'audit interne qui en traitent.
- A6c. Les personnes appropriées au sein de la fonction auxquelles sont adressées les demandes d'informations sont celles qui possèdent les connaissances, l'expérience et l'autorité voulues, par exemple le directeur de l'audit interne.
- A6d. L'auditeur peut aussi obtenir des informations, ou une perspective différente lors de l'identification des risques d'anomalies significatives, en adressant des demandes

d'informations à d'autres personnes au sein de l'entité, dont des employés de différents niveaux hiérarchiques. Par exemple :

- les demandes d'informations auprès des responsables de la gouvernance peuvent aider l'auditeur à comprendre l'environnement dans lequel les états financiers sont établis. La norme ISA 260<sup>22</sup> souligne l'importance d'une communication bilatérale efficace qui facilite l'obtention par l'auditeur d'informations pertinentes à cet égard auprès des responsables de la gouvernance;
- les demandes d'informations auprès des employés intervenant dans le déclenchement, le traitement ou l'enregistrement d'opérations complexes ou inhabituelles peuvent aider l'auditeur à évaluer le caractère approprié du choix et de l'application de certaines méthodes comptables;
- les demandes d'informations auprès du conseiller juridique interne peuvent éclairer l'auditeur sur des questions telles que les procès, la conformité aux textes légaux et réglementaires, la connaissance de fraudes avérées ou suspectées concernant l'entité, les garanties, les engagements après-vente, les accords (tels que ceux portant sur des coentreprises) conclus avec des partenaires commerciaux, ainsi que l'interprétation des clauses d'un contrat;
- les demandes d'informations auprès du personnel marketing ou commercial peuvent renseigner l'auditeur sur les changements dans les stratégies marketing de l'entité, l'évolution des ventes ou les contrats conclus avec la clientèle.

[Une fois les modifications intégrées à la norme ISA, les paragraphes A6a à A6d deviendront les paragraphes A7 à A10, et les paragraphes suivants seront renumérotés en conséquence. Aucune modification n'est proposée pour les paragraphes A7 à A70.]

#### Éléments probants concernant les éléments de l'environnement de contrôle

- A71. Des éléments probants pertinents peuvent être obtenus en associant les demandes d'informations à d'autres procédures d'évaluation des risques, par exemple en corroborant des informations reçues par l'observation ou par l'inspection de documents. Ainsi, l'auditeur peut, lors d'entretiens menés avec la direction et le personnel, acquérir une compréhension de la façon dont la direction communique au personnel sa vision de la conduite des affaires et du comportement éthique. Il peut ensuite déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en place en évaluant, par exemple, si la direction a établi un code de bonne conduite écrit et si elle agit de manière à en favoriser le respect.

---

<sup>22</sup> Norme ISA 260, alinéa 4 b).

A71a. L'auditeur peut également tenir compte de la façon dont la direction a donné suite aux constatations et aux recommandations de la fonction d'audit interne concernant des déficiences du contrôle interne qui ont été relevées et sont pertinentes pour l'audit.

[Le paragraphe A71 est reproduit à titre d'information seulement. Une fois les modifications apportées à la norme ISA, le paragraphe A71a deviendra le paragraphe A76, et les paragraphes suivants seront renumérotés en conséquence. Aucune modification n'est proposée pour les paragraphes A72 à A100.]

Rôles de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 23)

A101. L'«audit interne» s'entend des activités de certification et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance de l'entité.

A102. Les objectifs de la fonction d'audit interne et, par conséquent, la nature de ses responsabilités et son statut au sein de l'organisation, varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. La fonction d'audit interne peut, par exemple, être chargée de l'évaluation et de la mise en œuvre de procédures destinées à fournir une assurance à la direction et aux responsables de la gouvernance sur la conception et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Toutefois, les responsabilités de la fonction d'audit interne peuvent être limitées, par exemple, à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité avec lesquelles sont réalisées les activités, et n'avoir aucun rapport avec l'information financière de l'entité.

A102a. Les réponses aux demandes d'informations adressées aux personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne conformément au paragraphe 6 de la présente norme ISA aident l'auditeur à acquérir une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne. Si l'auditeur détermine que les responsabilités de la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il peut acquérir une meilleure compréhension des activités qui ont été ou qui seront mises en œuvre par la fonction d'audit interne en examinant le plan d'audit élaboré par celle-ci pour la période, le cas échéant, et en s'entretenant de ce plan avec les personnes appropriées au sein de la fonction.

A102b. Les réponses aux demandes d'informations adressées par l'auditeur conformément au paragraphe 6 et la compréhension acquise du rôle de la fonction d'audit interne dans le suivi du contrôle interne de l'entité sur l'information financière peuvent fournir des informations pertinentes pour l'auditeur aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

A103. Si, par leur nature, les responsabilités et les activités de certification de la fonction d'audit interne ont un rapport avec l'information financière de l'entité, il se peut également que l'auditeur puisse s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre, ou pour réduire l'étendue de ces procédures. L'auditeur est plus susceptible de pouvoir utiliser les travaux de la fonction d'audit interne de l'entité si l'expérience des audits précédents ou les procédures d'évaluation des risques de l'auditeur semblent indiquer que la fonction d'audit interne de l'entité est bien établie (par exemple, si elle dispose de ressources adéquates et appropriées, et si elle relève directement des responsables de la gouvernance). Si l'auditeur compte s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour en réduire l'étendue, la norme ISA 610 s'applique.

A103a. Comme il est expliqué plus en détail dans la norme ISA 610, les activités d'une fonction d'audit interne sont distinctes des autres contrôles de suivi susceptibles d'être pertinents pour l'information financière, comme les examens de l'information comptable de la direction. Les autres contrôles de suivi sont souvent des contrôles conçus au niveau de l'entité pour contribuer aux moyens que prend une entité pour prévenir ou détecter les anomalies.

A103b. La mise en place d'une communication soutenue avec les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne de l'entité à un stade initial de la mission et le maintien de cette communication tout au long de la mission peuvent faciliter l'échange efficace d'informations. Le climat ainsi créé fait que l'auditeur peut être informé de toute question importante qui a retenu l'attention de la fonction d'audit interne et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur. La norme ISA 200 traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur sur de telles informations. L'auditeur peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives.

[Une fois les modifications apportées à la norme ISA, les paragraphes A101 à A103b deviendront les paragraphes A107 à A113, et les paragraphes suivants seront renumérotés en conséquence. Aucune modification n'est proposée pour les paragraphes A104 à A134.]

# PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA) 610 (RÉVISÉE)

## UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013)

### SOMMAIRE

---

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA .....	1–3
Relation entre les auditeurs internes et l'auditeur externe .....	4–10
Date d'entrée en vigueur .....	11
<b>Objectifs</b> .....	12
<b>Exigences</b>	
Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne .....	13–17
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne .....	18–19
Obtention de l'assistance directe des auditeurs internes .....	20–24
Documentation .....	25–26
<b>Modalités d'application et autres commentaires explicatifs</b>	
Champ d'application .....	A1
Relation entre les auditeurs internes et l'auditeur externe .....	A2–A3
Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne .....	A4–A15
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne .....	A16–A21
Obtention de l'assistance directe des auditeurs internes .....	A22–A28

---

<p>La Norme internationale d'audit (ISA) 610 (révisée), «Utilisation des travaux des auditeurs internes», 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».</p>
--

## Introduction

### Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur externe en ce qui concerne l'utilisation des travaux des auditeurs internes.
2. La norme ISA 315 traite de la compréhension qu'acquiert l'auditeur externe de la fonction d'audit interne de l'entité (lorsque cette fonction existe) et des demandes d'informations qu'il adresse aux auditeurs internes afin d'obtenir des informations pertinentes pour son évaluation des risques. La présente norme ISA traite de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne dans les cas où l'auditeur externe a l'intention de s'appuyer sur les travaux de celle-ci pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour réduire l'étendue de ces procédures. La présente norme ISA ne s'applique pas en l'absence de fonction d'audit interne ou si les responsabilités et les activités de la fonction d'audit interne n'ont aucun rapport avec l'information financière de l'entité. En outre, l'auditeur externe n'est pas tenu d'appliquer la présente norme ISA s'il n'a pas l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour réduire l'étendue de ces procédures.
3. La présente norme ISA traite également des responsabilités qui incombent à l'auditeur externe lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sous sa direction et sa supervision. Les exigences concernant l'assistance directe ne s'appliquent pas si l'auditeur externe n'a pas l'intention d'obtenir l'assistance directe des auditeurs internes. (Réf. : par. A1)

### Relation entre les auditeurs internes et l'auditeur externe

4. La présente norme ISA traite de la façon dont l'auditeur externe détermine s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et si oui dans quelle mesure, ainsi que de l'évaluation par l'auditeur externe du caractère adéquat de ces travaux aux fins de l'audit. Elle traite également de points pertinents à prendre en considération, y compris les types de procédures nécessaires, lorsque l'auditeur externe s'interroge sur la pertinence de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe.
5. Les objectifs de la fonction d'audit interne sont déterminés par la direction et, le cas échéant, par les responsables de la gouvernance. Ils peuvent comprendre des activités de certification et de services-conseils réalisées au sein de l'entité et conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité de ses processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. La fonction d'audit interne d'une entité peut mettre en œuvre des procédures d'audit semblables à celles mises en œuvre par l'auditeur externe dans le cadre d'un audit d'états financiers. Par exemple, la fonction d'audit interne peut planifier

et mettre en œuvre des tests ou d'autres procédures afin de fournir, à la direction et aux responsables de la gouvernance, une assurance quant à la conception, à la mise en place et à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes pertinents pour l'audit externe. (Réf. : par. A2 et A3)

6. Il se peut que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes au lieu de réaliser ces travaux lui-même aux fins d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion. Les auditeurs internes peuvent également fournir une assistance directe dans le cadre de la mission en procédant à la mise en œuvre de procédures d'audit sous la direction et la supervision de l'auditeur externe. Toutefois, ni la fonction d'audit interne, ni les auditeurs internes ne sont indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers conformément à la norme ISA 200<sup>23</sup>.
7. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne n'atténue en rien cette responsabilité. De ce fait, même si certaines activités de la fonction d'audit interne qui semblent pertinentes pour l'audit externe ont un rapport avec l'information financière de l'entité, l'auditeur externe peut décider de ne pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne.
8. Il se peut que, dans certains pays, les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions empêchant l'auditeur externe d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes ou de communiquer avec la fonction d'audit interne dans la mesure décrite dans la présente norme ISA. Les normes ISA n'ont pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers<sup>24</sup>. Toutefois, de telles interdictions ou restrictions n'empêchent pas l'auditeur externe de se conformer aux normes ISA, car la présente norme ISA n'exige pas de l'auditeur externe qu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne ou obtienne une assistance directe des auditeurs internes.
9. Des activités similaires à celles exercées par une fonction d'audit interne peuvent être menées par des fonctions autrement désignées au sein de l'entité. Les activités d'une fonction d'audit interne peuvent aussi être confiées, en tout ou en partie, à un tiers fournisseur de services. Ni la désignation de la fonction, ni le fait que les activités soient mises en œuvre par l'entité ou un tiers fournisseur de services ne déterminent si l'auditeur externe peut utiliser ou non les travaux de la fonction d'audit interne. Ce sont plutôt la nature des activités, ainsi que l'objectivité et la compétence de la fonction qui sont pertinentes.

---

<sup>23</sup> Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe 14.

<sup>24</sup> Norme ISA 200, paragraphe A55.

10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures ad hoc similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des activités de contrôle, et l'obtention d'éléments probants concernant l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la norme ISA 330.

### **Date d'entrée en vigueur**

11. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013.

### **Objectifs**

12. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette dernière pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit à mettre en œuvre ou pour réduire l'étendue de ces procédures, les objectifs de l'auditeur externe sont :
  - a) de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, et si oui, dans quelle mesure;
  - b) de déterminer, lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne ou qu'il obtient l'assistance directe des auditeurs internes, si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit.

### **Exigences**

#### **Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne**

##### *Pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit*

13. L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :
  - a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes; (Réf. : par. A4 à A7)
  - b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne; (Réf. : par. A4 à A7)
  - c) l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A8 et A9)
14. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne si celle-ci présente :

- a) soit un faible degré d'objectivité, indépendamment de son niveau de compétence;
- b) soit un faible niveau de compétence, indépendamment de son degré d'objectivité.  
(Réf. : par. A7)

*Détermination de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne*

15. Pour déterminer l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne, l'auditeur externe doit prendre en considération :
- a) son évaluation du degré d'objectivité et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne;
  - b) la nature et l'étendue des travaux qui ont été ou qui seront réalisés par la fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission de l'auditeur externe;
  - c) la part de jugement qu'impliquent :
    - i) la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir;
    - ii) l'évaluation des éléments probants réunis par la fonction d'audit interne à l'appui des assertions pertinentes. (Réf. : par. A10 à A12)
16. Que l'auditeur externe décide d'utiliser ou non les travaux de la fonction d'audit interne, du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, il doit :
- a) porter les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission d'audit;
  - b) prévoir de mettre en œuvre directement suffisamment de procédures pour être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.  
(Réf. : par. A13)
17. Si l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives. (Réf. : par. A14 et A15)

**Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne**

18. Lorsque l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit lire les rapports de celle-ci qui s'y rapportent. (Réf. : par. A16)
19. Pour que l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne soit suffisamment fondée, l'auditeur externe doit soumettre ces travaux à des procédures d'audit qui sont appropriées dans les circonstances afin de déterminer leur adéquation aux fins de la mission d'audit. Pour déterminer le caractère adéquat de ces travaux, l'auditeur externe doit évaluer si :

- a) les travaux ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, passés en revue et documentés;
- b) la fonction d'audit interne a obtenu des éléments probants adéquats lui permettant de tirer des conclusions raisonnables;
- c) les conclusions dégagées sont appropriées dans les circonstances et les rapports établis par la fonction d'audit interne sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Réf. : par. A17 à A21)

**Obtention d'une assistance directe des auditeurs internes** (Réf. : par. A22 à A28)

- 20. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Si toutefois il est permis à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a l'intention de le faire, il doit évaluer le degré d'objectivité et le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance.
- 21. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne si celui-ci présente :
  - a) soit un faible degré d'objectivité, indépendamment de son niveau de compétence;
  - b) soit un faible niveau de compétence, indépendamment de son degré d'objectivité.
- 22. Pour déterminer les travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes particuliers et le niveau de direction, de supervision et de revue approprié dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :
  - a) son évaluation du degré d'objectivité et du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront cette assistance;
  - b) la nature et l'étendue des travaux destinés à être réalisés par les auditeurs internes;
  - c) la part de jugement qu'impliquent :
    - i) la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir;
    - ii) l'évaluation des éléments probants à l'appui des assertions pertinentes. (Réf. : par. A11 à A13)
- 23. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à une assistance directe des auditeurs internes :
  - a) lorsque cette assistance amène les auditeurs internes à porter des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit;

- b) pour la mise en œuvre de procédures visant à déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit ou à fournir un fondement suffisant à l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne par l'auditeur externe.
24. L'auditeur doit diriger, superviser et passer en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la norme ISA 220<sup>25</sup>. Le niveau de direction, de supervision et de revue doit tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité.

## Documentation

25. Si l'auditeur externe utilise les travaux de la fonction d'audit interne, il doit consigner dans la documentation de l'audit :
- a) l'évaluation du degré d'objectivité et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et le fait que celle-ci adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité;
  - b) la nature et l'étendue des travaux utilisés et les raisons pour avoir décidé de les utiliser;
  - c) les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.
26. La documentation de l'audit doit inclure les feuilles de travail préparées par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

\*\*\*

## Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

### Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 3)

- A1. La mise en œuvre de procédures conformément à la présente norme ISA peut amener l'auditeur externe à reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives, ce qui peut avoir une incidence sur sa détermination de la pertinence de la fonction d'audit interne par rapport à l'audit et de la nécessité d'appliquer les autres dispositions de la présente norme ISA. Il se peut aussi que l'auditeur externe décide de ne pas s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des procédures qu'il met en œuvre, ou de ne pas avoir recours à une assistance directe des auditeurs internes. Dans ces circonstances, l'auditeur externe n'a pas à appliquer les autres dispositions de la présente norme ISA.

---

<sup>25</sup> Norme ISA 220, «Contrôle qualité d'un audit d'états financiers».

**Relation entre les auditeurs internes et l'auditeur externe** (Réf. : par. 5)

- A2. Selon la norme ISA 315<sup>26</sup>, l'audit interne s'entend des activités de certification et de services-conseils menées au sein d'une entité et conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance de cette entité.
- A3. Les objectifs de la fonction d'audit interne varient grandement et sont fonction de la taille et de la structure de l'entité, ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance. La fonction d'audit interne peut impliquer une ou plusieurs des activités suivantes :

Activités liées à la gestion des risques

- La fonction d'audit interne peut aider l'organisation en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion et du contrôle interne.

Activités liées au contrôle interne

- Évaluation du contrôle interne. La fonction d'audit interne peut être expressément chargée d'examiner les contrôles, d'évaluer leur fonctionnement et de recommander des améliorations à y apporter. Ce faisant, la fonction d'audit interne fournit une assurance quant à l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne de l'entité.
- Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut être chargée de revoir les moyens employés pour identifier, mesurer, classer et communiquer l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des éléments donnés, notamment en soumettant des opérations, des soldes et des procédures à des tests de détail.
- Revue des activités d'exploitation. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner l'économie, l'efficacité et l'efficacités avec lesquelles sont gérées les activités d'exploitation de l'entité, y compris ses activités non financières.
- Examen de la conformité aux textes légaux et réglementaires. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner la conformité aux textes légaux et réglementaires et aux autres exigences externes, ainsi qu'aux politiques et directives de la direction et aux autres exigences internes.

Activités liées à la gouvernance

- La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui touche la réalisation des objectifs concernant l'éthique et les valeurs de l'entité, la gestion de

---

<sup>26</sup> Norme ISA 315, paragraphe A101.

la performance et la reddition de comptes, la communication de l'information sur les risques et les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les responsables de la gouvernance, les auditeurs externes et internes et la direction.

### **Pertinence et étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne**

*Pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit*

Objectivité et compétence (Réf. : alinéas 13 a) et b) et par. 14)

- A4. L'auditeur externe exerce son jugement professionnel pour déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit et pour établir la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés dans les circonstances.
- A5. Le degré d'objectivité et le niveau de compétence de la fonction d'audit interne sont particulièrement importants pour déterminer la nature et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne qui sont appropriées dans les circonstances. L'objectivité s'entend de la capacité de réaliser ces tâches sans que le jugement professionnel ne soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. La compétence s'entend de l'atteinte et du maintien du niveau de connaissances et d'aptitudes nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables.
- A6. Les facteurs suivants peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe :

#### Objectivité

- le statut organisationnel de la fonction d'audit interne au sein de l'entité et la mesure dans laquelle ce statut permet à la fonction d'audit interne d'être à l'abri de partis pris, de conflits d'intérêts ou d'influences indues de tiers pouvant altérer le jugement professionnel;
- la fonction d'audit interne relève ou non des responsables de la gouvernance ou d'un dirigeant ayant l'autorité appropriée et la fonction d'audit interne a directement accès ou non aux responsables de la gouvernance;
- la fonction d'audit interne a ou non des responsabilités incompatibles;
- les responsables de la gouvernance exercent ou non une surveillance sur les décisions concernant l'embauche du personnel de la fonction d'audit interne;
- la direction ou les responsables de la gouvernance imposent ou non des contraintes ou des restrictions à la fonction d'audit interne, par exemple en ce qui concerne la communication à l'auditeur externe des constatations de la fonction d'audit interne.

### Compétence

- des politiques ont été établies ou non pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne;
  - les auditeurs internes possèdent ou non la formation technique et les compétences adéquates pour agir à titre d'auditeurs internes, y compris les connaissances nécessaires concernant l'information financière de l'entité et le référentiel d'information financière applicable. Parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a la détention ou non d'un titre professionnel pertinent par les auditeurs internes;
  - les auditeurs internes sont ou non membres de corps professionnels pertinents et sont tenus ou non d'en respecter les normes professionnelles applicables et les exigences en matière de perfectionnement professionnel continu.
- A7. On peut considérer que l'objectivité et la compétence comportent un nombre infini de degrés. Plus le degré d'objectivité et le niveau de compétence sont élevés, plus l'auditeur externe est susceptible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et plus nombreux seront les volets de l'audit pour lesquels il pourra le faire. Cependant, un haut degré d'objectivité ne peut compenser un faible niveau de compétence, tout comme un haut niveau de compétence ne peut compenser un manque d'objectivité.

### Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Réf. : alinéa 13 c))

- A8. L'adoption d'une approche systématique et rigoureuse est une caractéristique importante qui distingue les activités de la fonction d'audit interne des autres activités de contrôle de suivi réalisées au sein de l'entité.
- A9. Parmi les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse pour la planification, la réalisation, la supervision, la revue et la documentation de ses activités, il y a les suivants :
- l'existence de manuels d'audit interne ou d'autres documents similaires, de programmes de travail, ainsi que d'une documentation et de rapports préparés par la fonction d'audit interne, et leur caractère adéquat;
  - l'existence de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne.

### *Détermination de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne*

Facteurs pouvant affecter la détermination de l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne (Réf. : par. 15 et 16)

- A10. Une fois que l'auditeur externe a déterminé que les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit, la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qu'il peut décider d'utiliser dans les circonstances sera affectée par son évaluation du degré d'objectivité et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, la pertinence de ces travaux par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, ainsi que la part de jugement nécessaire à la planification, à la réalisation et à l'évaluation de ces travaux.
- A11. Plus grande est la part de jugement nécessaire pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit, et en évaluer les résultats, plus grandes sont les probabilités que l'auditeur externe ait à mettre en œuvre directement certaines procédures, car il est peu probable que la prise en considération des travaux de la fonction d'audit interne lui permette à elle seule d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A12. Pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir spécifiques, plus l'évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des assertions est élevée (particulièrement les risques importants), plus le jugement interviendra souvent dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Dans de telles circonstances, l'auditeur externe est moins susceptible de pouvoir faire une utilisation importante des travaux de la fonction d'audit interne pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A13. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, c'est à lui qu'il incombe de porter les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 16. Les jugements importants concernent notamment les évaluations des risques d'anomalies significatives, le caractère suffisant des tests mis en œuvre, le caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation, l'évaluation des estimations comptables importantes, le caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres questions ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur. En outre, selon les explications de la norme ISA 200<sup>27</sup>, plus l'évaluation des risques d'anomalies significatives est élevée, plus les éléments probants dont l'auditeur externe a besoin devront être convaincants et, par conséquent, plus il est probable que l'auditeur externe devra réaliser lui-même une plus grande part des travaux.

Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne (Réf. : par. 17)

---

<sup>27</sup> Norme ISA 200, paragraphe A29.

A14. Lors des entretiens avec la fonction d'audit interne concernant l'utilisation prévue de ses travaux en vue de la coordination des activités respectives, il peut être utile d'aborder les questions suivantes :

- le calendrier de ces travaux;
- l'étendue de la couverture de l'audit;
- le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), et le seuil de signification pour les travaux;
- les méthodes envisagées pour la sélection des éléments;
- la documentation des travaux effectués;
- les procédures en matière de revue des travaux et de rapport.

A15. La coordination entre l'auditeur externe et la fonction d'audit interne est efficace lorsque :

- des entretiens ont lieu à intervalles appropriés pendant la période;
- l'auditeur externe est avisé des rapports d'audit interne pertinents et peut les consulter, et il est informé de toutes les questions importantes ayant retenu l'attention de la fonction d'audit interne lorsque ces questions sont susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de l'auditeur externe, de manière à ce que celui-ci puisse prendre en considération les incidences de telles questions dans le cadre de la mission d'audit;
- l'auditeur externe informe la fonction d'audit interne de toutes les questions importantes qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur la fonction d'audit interne.

### **Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne**

*Lecture des rapports de la fonction d'audit interne* (Réf. : par. 18)

A16. La lecture des rapports de la fonction d'audit interne portant sur les travaux de celle-ci que l'auditeur externe a l'intention d'utiliser aide ce dernier à acquérir une compréhension de la nature et de l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre et des constatations qu'elles ont permis de dégager.

*Procédures visant à déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne*  
(Réf. : par. 19)

A17. Voici des exemples de travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés par l'auditeur externe :

- les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles;
  - les procédures de corroboration (par exemple, le contrôle des rapprochements);
  - l'observation du comptage des stocks;
  - le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière;
  - l'audit ou l'examen de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composantes importantes du groupe.
- A18. Les procédures que peut mettre en œuvre l'auditeur externe pour évaluer la qualité des travaux réalisés par la fonction d'audit interne et des conclusions qu'elle a tirées comprennent notamment les suivantes :
- la revue du programme de travail et des dossiers de travail de la fonction d'audit interne;
  - la réexécution de certains travaux de la fonction d'audit interne;
  - l'observation de la mise en œuvre de procédures par la fonction d'audit interne.
- A19. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit auxquelles l'auditeur externe soumet les travaux de la fonction d'audit interne pour être suffisamment fondé à utiliser ces travaux dépendent de son évaluation du degré d'objectivité et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et de la part de jugement exercé par la fonction dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes et certaines informations à fournir. Plus le degré d'objectivité ou le niveau de compétence est faible, ou plus la part de jugement est importante, plus il est nécessaire pour l'auditeur externe de mettre en œuvre des procédures d'audit afin de fonder sa décision d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.
- A20. La réexécution s'entend de la mise en œuvre personnelle par l'auditeur externe de procédures qui ont été initialement mises en œuvre par la fonction d'audit interne. Elle implique la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne, ou d'autres éléments qui sont similaires. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que l'auditeur externe procède à des réexecutions pour chaque volet de l'audit où des travaux de la fonction d'audit interne sont utilisés, la réexécution de certains de ces travaux fournit des éléments probants plus fiables quant au caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit. Par conséquent, dans la plupart des cas, la réexécution de certains travaux sera appropriée. De plus, l'auditeur externe est plus susceptible de concentrer les réexecutions sur les volets de l'audit où la fonction d'audit interne a dû davantage faire appel

au jugement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que pour l'évaluation des résultats des procédures.

- A21. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux réalisés par la fonction d'audit interne, l'auditeur externe peut se demander si les écarts ou les éléments inhabituels relevés par la fonction d'audit interne, comme des anomalies ou des déficiences des contrôles, ont été résolus de façon appropriée par l'entité et, dans le cas contraire, si la fonction d'audit interne en a fait un suivi.

**Obtention d'une assistance directe des auditeurs internes** (Réf. : par. 20 à 24)

- A22. Dans certaines circonstances, il peut être possible pour l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes dans la mise en œuvre de procédures d'audit. Dans de tels cas, l'auditeur externe fait appel à des auditeurs internes, dont les travaux sont dirigés, supervisés et passés en revue par l'équipe d'audit externe, afin que les auditeurs internes mettent directement en œuvre, dans le cadre de la mission, des procédures d'audit qui seraient autrement mises en œuvre par l'auditeur externe lui-même.
- A23. Comme l'indique le paragraphe 16, l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et sa décision d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes n'atténue en rien cette responsabilité.
- A24. Conformément à la norme ISA 260<sup>28</sup>, l'auditeur externe communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. Il peut alors aborder des sujets comme l'étendue des travaux des auditeurs internes qui seront utilisés dans le cadre de la mission d'audit, ainsi que l'utilisation prévue d'une assistance directe.
- A25. Conformément au paragraphe 21, l'auditeur externe évalue le degré d'objectivité et le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fournissent une assistance directe avant de leur confier des tâches spécifiques.
- A26. Les paragraphes A11 à A13 fournissent des indications pertinentes concernant la détermination des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.
- A27. Comme les personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne ne sont pas indépendantes de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers, la direction, la supervision et la revue des procédures d'audit mises en œuvre par les auditeurs internes seront généralement plus poussées que si les travaux avaient été réalisés par des membres de l'équipe de mission.

---

<sup>28</sup> Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 15.

A28. L'étendue de la direction, de la supervision et de la revue des procédures d'audit mises en œuvre par les auditeurs internes dépend également de l'évaluation que fait l'auditeur externe du degré d'objectivité et du niveau de compétence des auditeurs internes, ainsi que de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'ils sont appelés à mettre en œuvre. La revue des travaux réalisés par les auditeurs internes doit permettre de déterminer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus dans les circonstances, et si ces éléments étayent les conclusions dégagées.