

Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, désignées par l'acronyme anglais ISSAI, sont publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, désignée par l'acronyme anglais INTOSAI. Pour plus de renseignements, visitez le site www.issai.org

INTOSAI



Principes fondamentaux de l'audit financier

INTOSAI



Secrétariat général de l'INTOSAI – RECHNUNGSHOF
(Institution supérieure de contrôle de l'Autriche)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
1033 VIENNE
AUTRICHE

Tél. +43 (1) 71171 • Fax +43 (1) 7180969

COURRIEL: intosai@rechnungshof.gv.at;

SITE WEB: <http://www.intosai.org>

INTRODUCTION	1
OBJET ET AUTORITÉ DES PRINCIPES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT FINANCIER.....	2
CADRE DE L'AUDIT FINANCIER	4
Objectif de l'audit financier	4
Applications en matière de finances publiques couvertes par l'ISSAI 200	4
Conditions préalables à un audit d'états financiers conforme aux ISSAI	4
Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique	7
Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers	8
ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT FINANCIER.....	9
Les trois intervenants de l'audit financier	9
Critères appropriés.....	9
Informations afférentes au sujet considéré	10
Mission d'assurance raisonnable	10
PRINCIPES DE L'AUDIT FINANCIER	11
Principes généraux.....	11
Préalables à la réalisation d'audits financiers	11
Déontologie et indépendance	11
Contrôle qualité.....	11
Gestion et compétences de l'équipe d'audit	12
Principes relatifs aux concepts d'audit de base	13
Risque d'audit	13
Jugement professionnel et esprit critique	14
Caractère significatif	15
Communication	16
Documentation.....	17
Principes relatifs au processus d'audit.....	18
Accord sur les termes de la mission	18
Planification.....	19
Connaissance de l'entité auditée	20
Évaluation des risques.....	22
Réponses aux risques évalués.....	23
Considérations relatives aux fraudes relevées lors d'un d'audit d'états financiers.....	24
Considérations relatives à la continuité d'exploitation	26
Considérations relatives aux lois et aux règlements lors d'un audit d'états financiers	28
Éléments probants	29
Prise en considération des événements postérieurs aux travaux d'audit.....	31
Évaluation des anomalies	32
Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers.....	33
Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris les états financiers de l'ensemble des services de l'État).....	43

INTRODUCTION

1. Les normes professionnelles et les lignes directrices sont essentielles pour assurer la crédibilité, la qualité et le professionnalisme du contrôle des finances publiques. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) élaborées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) visent à promouvoir la réalisation, par les institutions supérieures de contrôle (ISC), d'un contrôle indépendant et efficace et à aider les membres de l'INTOSAI à élaborer leur propre approche professionnelle conformément à leur mandat, ainsi qu'aux lois et règlements nationaux.
2. La norme *ISSAI 100 – Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques* décrit dans les grandes lignes les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques et définit l'autorité des ISSAI. L'*ISSAI 200 – Principes fondamentaux de l'audit financier* a été élaborée pour traiter des principes clés relatifs à l'audit d'états financiers dans le secteur public. Elle s'appuie sur les principes fondamentaux de l'ISSAI 100 et les développe pour répondre au contexte propre aux audits d'états financiers et constitue la base des normes d'audit dans ce domaine. L'ISSAI 200 doit être lue et assimilée en parallèle avec l'ISSAI 100.
3. Les ISSAI concernant l'audit financier visent essentiellement à fournir aux membres de l'INTOSAI une série complète de principes, de normes et de lignes directrices pour l'audit des états financiers d'entités publiques. Outre l'ISSAI 200, elles comportent les lignes directrices pour l'audit financier (ISSAI 1000-2999) au niveau 4 du cadre des normes ISSAI. L'ISSAI 1000 consiste en une présentation générale de ces lignes directrices, tandis que les ISSAI 1200 à 1810 contiennent des notes émises par l'INTOSAI sur l'utilisation des normes internationales d'audit (ISA 200 à 810) élaborées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*). Chaque note et l'ISA correspondante constituent une ligne directrice dans le cadre des normes ISSAI.
4. L'audit financier vise à déterminer si l'information financière d'une entité est présentée conformément au référentiel en la matière et au cadre réglementaire en vigueur. L'étendue des audits financiers dans le secteur public peut être définie dans le mandat de l'ISC sous la forme d'une série d'objectifs d'audit, qui viennent s'ajouter aux objectifs de l'audit d'états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière. Ces objectifs peuvent englober l'audit:
 - des comptes des États ou d'entités, ou d'autres rapports financiers, qui n'ont pas été forcément établis conformément à un référentiel général d'information financière;
 - des budgets, des parties de budget, des crédits et d'autres décisions sur l'affectation des ressources, ainsi que de leur exécution/mise en œuvre;
 - des politiques, des programmes ou des activités définis par leur base juridique ou leur source de financement;
 - des sphères de responsabilité définies sur le plan juridique, comme les responsabilités des ministres;
 - des catégories de recettes ou de dépenses, d'actif ou de passif.

5. Lorsque son mandat prévoit ce type d'objectifs d'audit supplémentaires, l'ISC doit peut-être aussi envisager d'élaborer ou d'adopter des normes fondées sur les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques de l'ISSAI 100, de l'audit de conformité et de l'audit de la performance. Les orientations contenues dans les lignes directrices pour l'audit financier relatives aux référentiels à caractère spécifique¹, aux audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers² et aux rapports sur des états financiers résumés³ peuvent également se révéler utiles à cette fin.
6. La présente norme ISSAI fournit des informations détaillées sur:
 - l'objet et l'autorité des principes fondamentaux de l'audit financier;
 - le cadre de l'audit d'états financiers dans le secteur public;
 - les éléments de l'audit d'états financiers;
 - les principes de l'audit d'états financiers.

OBJET ET AUTORITÉ DES PRINCIPES FONDAMENTAUX DE L'AUDIT FINANCIER

7. L'ISSAI 200 énonce les principes fondamentaux de l'audit d'états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière. Ces principes s'appliquent également lorsqu'une ISC a pris l'engagement ou est chargée de procéder à l'audit d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers, ou d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique, ou d'états financiers résumés. Lorsque le texte de l'ISSAI 200 fait référence aux audits d'états financiers, cela implique ce type de responsabilités.
8. Les ISSAI 1000 à 1810 consacrées à l'audit financier peuvent s'appliquer, le cas échéant, à ces responsabilités. Toutefois, il est interdit aux auditeurs de faire référence à l'utilisation des ISSAI si:
 - les conditions préalables à un audit conforme aux ISSAI relatives à l'audit financier ne sont pas remplies⁴;
 - les auditeurs ne sont pas en mesure de respecter l'autorité conférée aux normes ISA⁵ et ISSAI.
9. Les principes fondamentaux de l'audit financier s'appliquent à l'audit des états financiers de toutes les entités du secteur public, qu'il s'agisse du gouvernement dans son ensemble, de parties du gouvernement ou d'entités distinctes.

¹ ISSAI 1800 – Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique.

² ISSAI 1805 - Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers.

³ ISSAI 1810 – Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés.

⁴ ISSAI 1210 – Accord sur les termes des missions d'audit, paragraphes 6 à 8.

⁵ ISSAI 1000, paragraphes 37 à 43.

10. L'ISSAI 200 – *Principes fondamentaux de l'audit financier* forme la pierre angulaire des normes d'audit détaillées, énoncées par les ISSAI 1000 à 1810 au niveau 4 du cadre des ISSAI. Les principes contenus dans l'ISSAI 200 peuvent être utilisés de trois manières:

- comme base pour l'élaboration de normes;
- comme base pour l'adoption de normes nationales cohérentes;
- comme base pour l'adoption de lignes directrices pour l'audit financier en tant que normes faisant autorité.

11. Toute référence à l'ISSAI 200 dans les rapports n'est permise que si les normes d'audit ont été élaborées ou adoptées dans le strict respect de tous les principes pertinents de l'ISSAI 200. Un principe est considéré comme pertinent lorsqu'il traite du type d'audit ou des combinaisons de types d'audit et lorsque les circonstances ou les procédures sont applicables. En aucun cas, les principes ne priment les lois, les règlements ou les mandats nationaux.

12. Lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes d'audit fondées sur les principes fondamentaux de contrôle, il est possible de faire référence à ceux-ci dans les rapports en ajoutant la déclaration ci-après:

[...] Nous avons effectué notre audit selon les [normes], qui se fondent sur [ou concordent avec] les principes fondamentaux de contrôle (ISSAI 100 à 999) des normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

13. Les ISC qui adoptent les lignes directrices pour l'audit financier de niveau 4 comme normes faisant autorité doivent y faire référence dans leurs rapports. Selon les normes appliquées et le mandat de l'ISC, cela peut se faire de deux manières:

- a) conformément aux dispositions des ISSAI 1000 à 1810, ce qui implique une totale conformité à toutes les ISA pertinentes et aux orientations complémentaires énoncées dans les notes de l'INTOSAI sur leur utilisation;
- b) conformément aux dispositions des ISA, ce qui implique une conformité à toutes les ISA pertinentes.

L'ISSAI 100 détaille l'autorité conférée aux ISSAI.

14. Lorsque les ISSAI de niveau 4 sont utilisées comme normes faisant autorité, les auditeurs des finances publiques doivent également respecter l'autorité des ISA. Les ISC sont encouragées à tendre vers la complète adoption des lignes directrices de niveau 4 comme normes faisant autorité, étant donné qu'elles ont été élaborées pour refléter les meilleures pratiques. L'INTOSAI reconnaît que dans certains environnements, il se pourrait que cela soit impossible en raison de l'absence des structures administratives élémentaires ou parce que la législation ou la réglementation n'a pas intégré les principes qui régissent les audits d'états financiers conformément aux lignes directrices pour l'audit financier. Dans ce cas de figure, les ISC peuvent décider d'élaborer des normes faisant autorité sur la base des principes fondamentaux de l'audit financier.

15. Lorsque les ISSAI de niveau 4 sont utilisées comme les normes faisant autorité pour un audit d'états financiers effectué en parallèle avec un audit de conformité, les auditeurs du secteur public doivent respecter l'autorité à la fois des lignes directrices pour l'audit financier et de celles sur les audits de conformité⁶.

CADRE DE L'AUDIT FINANCIER

Objectif de l'audit financier

16. L'objectif d'un audit d'états financiers est d'accroître le degré de confiance des utilisateurs concernés par ces données. Pour ce faire, l'auditeur exprime une opinion sur la conformité de l'établissement des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, à un référentiel d'information financière applicable, ou – lorsque les états financiers sont établis conformément à un référentiel d'information financière fondé sur une présentation fidèle – sur le caractère fidèle de la présentation ou de l'image donnée des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel en cause. Il se peut que les lois ou les règlements qui lient les organisations chargées du contrôle des finances publiques utilisent une autre formule pour cette opinion. Un audit mené conformément aux normes fondées sur les principes fondamentaux de l'INTOSAI pour l'audit financier et aux règles d'éthique pertinentes permettra à l'auditeur d'émettre une telle opinion.
17. L'ISSAI 200 s'appuie sur les objectifs ci-après, tels qu'ils sont définis dans l'ISSAI 1200⁷.

Lors de la conduite d'un audit d'états financiers, l'auditeur poursuit les objectifs généraux suivants:

- a) obtenir une assurance raisonnable lui permettant de déterminer si les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et d'exprimer ainsi une opinion indiquant si les états financiers sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes à un référentiel d'information financière applicable;
- b) établir un rapport sur les états financiers et communiquer le résultat de l'audit sur la base de ses constatations.

Applications en matière de finances publiques couvertes par l'ISSAI 200

Conditions préalables à un audit d'états financiers conforme aux ISSAI

18. **L'auditeur doit évaluer si les conditions préalables à un audit d'états financiers ont été remplies.**

⁶ ISSAI 4000 – Introduction générale aux lignes directrices sur les audits de conformité et ISSAI 4200 – Lignes directrices sur les audits de conformité associés à un audit d'états financiers.

⁷ ISSAI 1200, paragraphe 11 de l'ISA 200.

19. Un audit financier conduit conformément aux ISSAI s'appuie sur les conditions suivantes:
- l'auditeur juge acceptable le référentiel d'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers;
 - la direction de l'entité reconnaît et comprend ses responsabilités:
 - en matière d'établissement des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation fidèle;
 - à l'égard de tout contrôle interne qu'elle estime nécessaire pour l'établissement d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs;
 - lorsqu'il s'agit de fournir à l'auditeur un accès illimité à toutes les informations, relatives à l'établissement des états financiers, dont elle connaît l'existence.
20. Les référentiels d'information financière peuvent être utilisés à des fins générales ou spécifiques. Un référentiel conçu pour répondre aux besoins d'information d'une grande diversité d'utilisateurs est qualifié de «référentiel à caractère général», tandis que les référentiels à caractère spécifique sont destinés à couvrir les besoins d'un utilisateur ou d'un groupe d'utilisateurs bien précis. Il est également possible de faire référence à des référentiels reposant sur le principe de la présentation fidèle ou sur la notion de conformité. Un référentiel reposant sur le principe de la présentation fidèle requiert une conformité au référentiel, mais n'exclut pas, explicitement ou implicitement, qu'il puisse être nécessaire de déroger à une exigence ou de fournir des informations complémentaires pour obtenir une présentation fidèle des états financiers. L'expression «référentiel reposant sur la notion de conformité» s'utilise à propos d'un référentiel d'information financière qui impose une conformité aux exigences du référentiel, mais qui ne reconnaît aucune possibilité d'y déroger pour garantir une présentation fidèle.
21. En l'absence d'un référentiel d'information financière acceptable, la direction ne dispose d'aucune base adéquate pour établir les états financiers, tandis que l'auditeur ne peut s'appuyer sur aucun critère approprié pour les contrôler. Les critères appropriés doivent être formels. À titre d'exemple, lors de l'établissement d'états financiers, il peut s'agir des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS), des normes internationales d'information financière (IFRS) ou d'autres référentiels nationaux ou internationaux d'information financière destinés au secteur public.
22. Pour une entité du secteur public, un jeu complet d'états financiers, établi conformément à un référentiel d'information financière destiné au secteur public, comprend:
- l'état de la situation financière;
 - le compte de résultat;
 - un état de la variation de l'actif net/des capitaux propres;
 - un état des flux de trésorerie;
 - une comparaison entre les prévisions budgétaires et les montants réels, sous la forme d'un état financier supplémentaire distinct ou d'un rapprochement;
 - des notes comprenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives;

- dans certains environnements, un jeu complet d'états financiers peut également comporter d'autres rapports, entre autres sur la performance et sur les crédits.

Si les états financiers sont établis conformément à un référentiel conçu en fonction d'autres bases comptables, comme une comptabilité d'exercice modifiée ou une comptabilité de caisse, il se peut que le jeu complet d'états financiers ne comporte pas tous les éléments susmentionnés.

23. Les référentiels prescrits par la loi ou les règlements seront souvent considérés comme acceptables par l'auditeur. Toutefois, même s'il a été jugé inacceptable, un tel référentiel peut être autorisé si:

- la direction accepte de fournir les informations complémentaires nécessaires dans les états financiers afin d'éviter qu'ils n'induisent en erreur;
- le rapport de l'auditeur sur les états financiers comporte un paragraphe d'observations qui attire l'attention de l'utilisateur sur ces informations complémentaires.

Si les conditions susmentionnées ne sont pas réunies, l'auditeur doit évaluer l'incidence de la nature trompeuse des états financiers sur son rapport d'audit et sur son opinion, ainsi que juger de la nécessité d'en informer le pouvoir législatif.

24. Un référentiel d'information financière acceptable présente en principe certaines caractéristiques qui garantissent que les informations fournies dans les états financiers sont utiles pour les utilisateurs présumés:

- pertinence – les informations contenues dans les états financiers sont pertinentes au regard de la nature de l'entité auditée et de l'objectif des états financiers;
- exhaustivité – aucune opération, aucun événement, aucun solde de comptes ni aucune information fournie susceptibles d'affecter les conclusions fondées sur les états financiers n'ont été omis;
- fiabilité – les informations contenues dans les états financiers:
 - i) reflètent, le cas échéant, la substance économique des événements et des opérations et pas simplement leur forme juridique;
 - ii) conduisent à des appréciations, à des évaluations, à une présentation et à des informations fournies raisonnablement cohérentes, lorsqu'elles sont utilisées dans des circonstances similaires;
- neutralité et objectivité – les informations contenues dans les états financiers ne sont pas orientées;
- compréhensibilité – les informations contenues dans les états financiers sont claires et compréhensibles et ne sont pas sujettes à des interprétations significativement différentes.

L'annexe 2 de l'ISSAI 1210⁸ contient des informations susceptibles d'aider l'auditeur à déterminer si le référentiel d'information financière est acceptable.

⁸ ISSAI 1210 – Accord sur les termes des missions d'audit.

25. Dans certains environnements de contrôle des finances publiques, les audits financiers sont désignés comme des «audits de l'exécution budgétaire», qui incluent souvent l'examen des opérations par rapport au budget, pour des questions de conformité et de régularité. Ces audits peuvent être entrepris en fonction du risque ou dans le but de couvrir toutes les opérations. Dans ce type d'environnements de contrôle, le référentiel d'information financière est rarement acceptable. Les résultats des opérations financières peuvent y être présentés sous la forme d'une comparaison entre les montants des dépenses et les prévisions budgétaires. Dans les environnements caractérisés par ce type d'audits et par l'absence d'états financiers présentés conformément à un référentiel d'information financière acceptable, il se peut que l'auditeur en arrive à la conclusion que les conditions préalables à un audit, définies par les ISSAI relatives à l'audit financier, ne sont pas remplies. L'auditeur peut donc envisager l'élaboration de normes s'appuyant sur les principes fondamentaux de l'audit financier et pouvant servir d'orientations pour répondre à ses besoins spécifiques. Lorsque le mandat d'audit fait référence à l'audit financier, mais ne lie pas ce dernier à la présentation d'états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière, il est proposé que les ISSAI soient considérées comme les meilleures pratiques disponibles et que l'esprit des ISSAI se reflète dans des normes conçues pour l'environnement spécifique concerné. Lorsque le mandat d'audit fait référence à des audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers, l'ISSAI 1805⁹ peut être utile.
26. Le type d'audit réalisé dans des environnements où la conformité aux textes législatifs et réglementaires constitue la priorité de l'audit serait, en principe, considéré comme un audit de conformité. L'ISSAI 400 – *Principes fondamentaux de l'audit de conformité* peut être une source d'information utile pour l'élaboration ou l'adoption de normes pour les travaux d'audit. Si, par contre, le mandat d'audit autorise une modification des procédures d'audit et que l'application d'un référentiel d'information financière acceptable est instaurée pour l'établissement des états financiers, les ISSAI relatives à l'audit financier peuvent être appliquées par la suite.

Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique

27. Les principes de l'ISSAI 200 s'appliquent aux audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère général ou spécifique. Outre des états financiers à caractère général, une entité du secteur public peut établir des états financiers pour des tiers (tels que des organes directeurs, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance) qui peuvent exiger des états financiers conçus pour répondre à leurs besoins d'information particuliers. Dans certains environnements, les états financiers de cette nature sont les seuls à être établis par l'entité du secteur public. Les états financiers à caractère spécifique ne sont pas destinés au grand public. C'est pourquoi les auditeurs doivent examiner minutieusement si le référentiel d'information financière est conçu pour répondre aux besoins d'information financière d'une grande diversité d'utilisateurs (référentiel à caractère général) ou d'utilisateurs spécifiques, ou aux exigences d'un organisme de normalisation.

⁹ ISSAI 1805 - Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers.

28. Parmi les référentiels à caractère spécifique qui concernent les finances publiques, figurent:
- les règles comptables en matière d'encaissements et de décaissements pour les informations relatives aux flux de trésorerie et susceptibles de devoir être établies par une entité pour un organe directeur;
 - les dispositions relatives à la communication de l'information financière, établies par une organisation ou un mécanisme international de financement;
 - les dispositions relatives à la communication de l'information financière, établies par un organe directeur, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance pour répondre aux exigences de cet organe;
 - les dispositions relatives à la communication de l'information financière d'un contrat, comme la subvention relative au projet.
29. Les principes de l'ISSAI 200 sont pertinents pour les audits d'états financiers établis conformément à ces référentiels. Parallèlement, il se peut que, lorsqu'elles élaborent ou adoptent des normes sur la base de ces principes, les ISC estiment utile de tenir compte des exigences et des orientations contenues dans l'ISSAI 1800, qui traite d'aspects particuliers de l'application des ISSAI 1200 à 1700 aux audits d'états financiers établis conformément à un référentiel spécifique.

Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers

30. Les principes de l'ISSAI 200 s'appliquent également aux audits des entités publiques qui sont tenues de présenter des informations financières, y compris des audits d'états financiers pris isolément ou d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers, pour des tiers (tels que des organes directeurs, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance). Ces informations peuvent relever du mandat d'audit de l'ISC. Les auditeurs peuvent également être chargés de contrôler des états financiers pris isolément ou des éléments, des comptes ou des rubriques spécifiques (des projets financés par les pouvoirs publics, par exemple), bien qu'ils n'aient pas reçu pour mission de contrôler le jeu complet d'états financiers de l'entité concernée.
31. Les ISC peuvent également estimer utile de tenir compte des exigences et des orientations énoncées dans l'ISSAI 1805 lorsqu'ils élaborent ou adoptent des normes fondées sur les principes de l'ISSAI 200. L'ISSAI 1805 traite des aspects particuliers relatifs à l'application des exigences des ISA en matière d'audit d'états financiers pris isolément ou d'un élément, d'un compte ou d'une rubrique spécifique d'états financiers. Il est possible d'établir des états financiers pris isolément ou un élément, un compte ou une rubrique spécifique d'états financiers conformément à un référentiel à caractère général ou spécifique.

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT FINANCIER

32. L'audit d'états financiers est défini comme une mission d'assurance comportant au moins trois intervenants différents: un auditeur, une partie responsable et les utilisateurs présumés. Les éléments constitutifs du contrôle des finances publiques sont décrits dans l'ISSAI 100¹⁰. L'ISSAI 200 couvre des aspects complémentaires des éléments constitutifs pertinents dans le cadre de l'audit d'états financiers.

Les trois intervenants de l'audit financier

33. Lors de l'audit d'états financiers, la partie responsable est chargée des informations sur le sujet considéré (normalement les états financiers proprement dits) et parfois du sujet sous-jacent (les activités financières présentées dans les états financiers). Il s'agit en général de l'exécutif du gouvernement et/ou de ses entités publiques subordonnées chargées de la gestion des fonds publics, de l'exercice de l'autorité sous la supervision du législatif, ainsi que du contenu des états financiers. Ces organes sont censés gérer des ressources et exercer l'autorité conformément aux décisions prises et aux principes énoncés par le pouvoir législatif.
34. Le législateur représente le citoyen, qui est l'utilisateur final des états financiers du secteur public. L'«utilisateur présumé» est en premier lieu le parlement, qui représente le citoyen en prenant des décisions, en déterminant les priorités en matière de finances publiques et en précisant le but et la teneur des recettes et dépenses dans le cadre d'un processus démocratique public. Les décisions et principes du pouvoir législatif peuvent constituer la base de la perspective élargie de l'audit financier dans le secteur public. Les législateurs et les régulateurs sont souvent les principaux utilisateurs des états financiers des entités publiques.
35. La partie responsable et les utilisateurs présumés peuvent être issus des mêmes entités publiques ou d'organes différents. Dans le premier cas, le conseil de surveillance d'une structure gouvernementale peut chercher une assurance concernant l'information fournie par le conseil d'administration de la même entité publique. La relation entre la partie responsable et les utilisateurs présumés doit être placée dans le contexte de la mission spécifique et peut être différente de celle qui prévaut lorsque les responsabilités sont définies de manière plus classique.

Critères appropriés

36. Les critères sont les éléments de référence utilisés pour évaluer ou mesurer le sujet considéré, y compris, le cas échéant, ceux relatifs à la présentation et à la communication des informations. Les critères utilisés pour établir les états financiers sont en principe formalisés; il peut s'agir des IPSAS, des IFRS ou d'autres référentiels nationaux d'information financière destinés au secteur public.

¹⁰ ISSAI 100 – Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques.

Informations afférentes au sujet considéré

37. La situation financière, la performance financière, les flux de trésorerie et les notes présentés dans les états financiers (les informations afférentes au sujet considéré) résultent de l'application, aux données financières d'une entité publique (le sujet considéré), d'un référentiel d'information financière pour la reconnaissance, la mesure, la présentation et la communication des informations (les critères). La notion d'«informations afférentes au sujet considéré» fait référence au résultat de l'évaluation ou de la mesure du sujet considéré. C'est sur la base de ces informations (les états financiers de l'entité, par exemple) que l'auditeur collecte un nombre suffisant d'éléments probants appropriés pour fournir une base raisonnable à l'expression d'une opinion dans son rapport.

Mission d'assurance raisonnable

38. Les audits d'états financiers conduits conformément aux ISSAI sont des missions d'assurance raisonnable. L'assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais pas absolu en raison des limites inhérentes à tout audit, si bien que la plupart des éléments probants obtenus par l'auditeur seront davantage convaincants que concluants. En général, les missions d'assurance raisonnable sont conçues de façon à aboutir à une conclusion exprimée sous une forme positive, comme «nous sommes d'avis que les états financiers présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de [...], ainsi que les résultats de ses opérations et les flux de trésorerie [...]» ou, dans le cas d'un référentiel reposant sur la notion de conformité, «nous sommes d'avis que les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à [...]».
39. Les missions d'assurance limitée, comme les missions d'examen de l'information financière, ne sont pas couvertes jusqu'ici par les ISSAI relatives à l'audit financier. Ces missions offrent un niveau d'assurance moins élevé que les missions d'assurance raisonnable et sont conçues de façon à aboutir à une conclusion exprimée sous une forme négative, comme «nous n'avons eu connaissance d'aucun élément qui nous porterait à croire que la présentation des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, n'était pas fidèle». Il se peut que les auditeurs qui effectuent ce type de missions doivent appliquer des lignes directrices extérieures aux ISSAI régissant l'audit financier. À cet égard, les principes fondamentaux du contrôle des finances publiques, énoncés dans l'ISSAI 100, peuvent s'avérer utiles.

PRINCIPES DE L'AUDIT FINANCIER

Principes généraux

Préalables à la réalisation d'audits financiers

Déontologie et indépendance

40. **L'auditeur doit respecter les règles d'éthique pertinentes, y compris en matière d'indépendance, lorsqu'il contrôle des états financiers.**
41. Les auditeurs qui réalisent des audits conformément aux ISSAI sont soumis à l'*ISSAI 30 – Code de déontologie* telle qu'elle est appliquée dans le contexte national. Les auditeurs des ISC qui ont fait des ISSAI de niveau 4 leurs normes faisant autorité ou qui appliquent les ISA sont tenus de respecter le Code de déontologie des professionnels comptables, qui est publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* (le code IESBA) et qui **établit les principes éthiques fondamentaux** applicables aux professionnels comptables, ou d'adopter des règles nationales au moins équivalentes. À cet égard, le code de déontologie de l'INTOSAI, appliqué dans le contexte national, peut être utile. C'est pourquoi les ISC doivent adopter les règles d'éthique de l'ISSAI 30 ou du code IESBA dans leur environnement, afin d'être en mesure de déclarer dans leurs rapports que l'audit a été conduit conformément aux ISSAI ou aux ISA.

Contrôle qualité

42. **L'auditeur doit mettre en œuvre, au moment de la mission, des procédures de contrôle qualité fournissant une assurance raisonnable que l'audit est conforme aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires applicables, et que le rapport de l'auditeur est adapté aux circonstances.**
43. Comme le précise l'ISSAI 100, les ISC doivent adopter des procédures de contrôle qualité conformes à l'*ISSAI 40 – Contrôle Qualité pour les ISC*, qui décrit le contexte des normes internationales de contrôle qualité (ISQC 1) de l'IAASB dans le secteur public. L'ISQC 1 établit des normes et fournit des orientations pour le système de contrôle qualité d'une organisation. Bien que l'objet général et les principes fondamentaux de l'ISSAI 40 soient cohérents avec l'ISQC 1, les exigences définies par l'ISSAI 40 ont été adaptées afin de garantir leur pertinence pour les ISC.
44. Le plus haut responsable de l'ISC ou l'organe collégial équivalent assume la responsabilité générale de l'instauration et du maintien des procédures de contrôle qualité au sein de son ISC, bien qu'il puisse déléguer à des tiers la responsabilité opérationnelle quotidienne. À titre d'exemple, tout auditeur chargé de diriger une mission d'audit rend compte en dernier ressort au plus haut responsable de l'ISC.

45. Les auditeurs du secteur public chargés de contrôler des états financiers conformément à des normes fondées sur les principes de l'ISSAI 200, ou cohérents avec ces derniers, doivent respecter certaines exigences en matière de contrôle qualité lors de la mission. Lorsqu'elles élaborent des normes fondées sur l'ISSAI 200 ou adoptent des normes en fonction de l'ISSAI 200, les ISC doivent envisager de formuler des exigences pour couvrir différentes nécessités pour le responsable de l'audit, à savoir:
- assumer la responsabilité de la qualité globale dans chaque mission d'audit;
 - s'assurer que les membres de l'équipe d'audit respectent toutes les règles d'éthique pertinentes;
 - formuler une conclusion quant à la conformité aux exigences d'indépendance posées à l'égard de la mission d'audit et prendre les mesures appropriées pour éliminer les menaces pour cette indépendance;
 - avoir la conviction que l'équipe d'audit et tous les experts externes disposent des compétences et des capacités appropriées;
 - assumer la responsabilité de la réalisation de l'audit, en particulier:
 - diriger, superviser et effectuer l'audit;
 - veiller à ce que les revues soient menées conformément aux politiques et aux procédures de l'ISC en la matière.

Gestion et compétences de l'équipe d'audit

46. **L'auditeur doit s'assurer que tous les membres de l'équipe d'audit et tous les experts externes disposent, collégialement, des compétences et des capacités pour:**
- a) effectuer l'audit conformément aux normes ad hoc et aux obligations légales et réglementaires applicables;**
 - b) permettre à l'auditeur de publier un rapport adapté aux circonstances.**
47. Lorsqu'il examine les compétences et les capacités attendues de l'équipe dans son ensemble, l'auditeur peut prendre en considération:
- sa connaissance, grâce à une formation appropriée, et son expérience pratique des missions d'audit d'une nature et d'une complexité similaires;
 - sa connaissance des normes professionnelles et des obligations légales et réglementaires applicables;
 - son expertise technique, y compris les compétences pertinentes en informatique et la connaissance de domaines spécialisés de la comptabilité ou de l'audit;
 - sa connaissance des branches d'activité dans lesquelles opère l'organisation auditée;
 - sa capacité à faire preuve de jugement professionnel;
 - sa connaissance des politiques et des procédures de l'ISC en matière de contrôle qualité;
 - sa capacité à honorer le mandat d'audit dans l'environnement concerné, y compris la connaissance des dispositions applicables en matière d'établissement de rapports, et à informer le pouvoir législatif ou un autre organe directeur, ou dans l'intérêt public;
 - le cas échéant, ses compétences dans le domaine de l'audit de la performance ou de l'audit de conformité.

Principes relatifs aux concepts d'audit de base

48. Les ISSAI 1000 à 2999 décrivent les meilleures pratiques pour ce qui est de l'application des principes fondamentaux de l'audit financier. Toutefois, si une ISC choisit d'élaborer des normes en s'appuyant sur ces principes fondamentaux ou d'adopter des normes nationales cohérentes avec ceux-ci, elle doit tenir compte des aspects traités dans la présente section et les suivantes.

Risque d'audit

49. **L'auditeur doit réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable compte tenu des circonstances de l'audit, afin d'obtenir une assurance raisonnable qui puisse servir de base à une opinion exprimée sous une forme positive.**

50. Le risque d'audit lors d'un audit d'états financiers réside dans le fait que l'auditeur risque de formuler une conclusion inappropriée si les informations afférentes au sujet considéré sont affectées par des anomalies significatives. L'auditeur réduira ce risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable compte tenu des circonstances dans lesquelles se déroule l'audit, de manière à obtenir une assurance raisonnable pouvant servir de base à une conclusion exprimée sous une forme positive. Pour être valable, le niveau d'assurance obtenu par l'auditeur doit élever la confiance des utilisateurs présumés à propos des informations afférentes au sujet considéré à un niveau qui est clairement «non sans conséquence» (c'est-à-dire presque insignifiant).

51. En général, le risque d'audit dépend des éléments ci-après.

- Les risques d'anomalie significative sont le risque inhérent et le risque de non-contrôle:
 - a) risque inhérent – possibilité que les informations afférentes au sujet considéré soient affectées par des anomalies significatives, à supposer qu'il n'existe pas de contrôles dans ce domaine;
 - b) risque de non-contrôle – risque qu'une anomalie significative se produise et ne soit pas évitée ou détectée et corrigée, en temps opportun, par les contrôles mis en place dans ce domaine. Suivant le sujet considéré, un certain risque de non-contrôle persistera en raison des limites inhérentes à la conception et à l'application des contrôles internes.
- Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalie significative et du risque de non-détection:
 - c) risque de non-détection – risque que l'auditeur ne détecte pas une anomalie significative.

52. L'évaluation des risques s'appuie sur des procédures d'audit destinées à obtenir les informations nécessaires à cette fin, ainsi que sur les éléments probants obtenus au cours de l'audit. Elle fait appel au jugement professionnel et ne peut fournir de mesures précises. Le niveau qu'attribue l'auditeur à chaque élément de risque dépendra des circonstances de l'audit.

Jugement professionnel et esprit critique

53. **L'auditeur doit planifier et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant que, dans certaines circonstances, les états financiers peuvent être affectés par des anomalies significatives. Il doit faire appel à son jugement professionnel lorsqu'il planifie, effectue et conclut l'audit, ainsi que lorsqu'il établit le rapport y afférent.**
54. Les notions d'«esprit critique» et de «jugement professionnel» sont pertinentes lors de la formulation des exigences relatives aux décisions de l'auditeur à propos de la réponse appropriée aux problèmes concernant l'audit. Elles expriment l'attitude de l'auditeur et impliquent que ce dernier se pose des questions. Ces notions sont détaillées dans les ISSAI relatives à l'audit financier.
55. Le jugement professionnel est une notion que l'auditeur applique à toutes les étapes du processus d'audit. Il suppose que, dans le contexte fourni par les normes d'audit et comptables ainsi que les règles d'éthique, l'auditeur applique la formation, les connaissances et l'expérience appropriées pour prendre des décisions fondées concernant les actions à mener, compte tenu des circonstances, dans le cadre de la mission d'audit¹¹.
56. Le jugement professionnel est nécessaire, en particulier dans le cas de décisions relatives:
- au caractère significatif et au risque d'audit;
 - à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit utilisées pour satisfaire aux exigences des ISSAI et des ISA et pour collecter des éléments probants;
 - à l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus et à la nécessité ou non de procéder à d'autres travaux pour permettre à l'auditeur de réaliser ses objectifs généraux;
 - à l'évaluation du jugement de la direction dans l'utilisation du référentiel d'information financière applicable à l'entité auditée;
 - à la formulation de conclusions sur la base des éléments probants obtenus (par exemple l'évaluation du caractère raisonnable des estimations effectuées par la direction lors de l'établissement des états financiers).
57. L'esprit critique est un aspect fondamental de toute mission d'audit. L'auditeur planifie et effectue une mission d'assurance en faisant preuve d'esprit critique et en reconnaissant que, dans certaines circonstances, les informations afférentes au sujet considéré peuvent être affectées par des anomalies significatives. Pour un auditeur, faire preuve d'esprit critique implique la réalisation d'une évaluation critique – avec un questionnement – de la validité des éléments probants obtenus, ainsi qu'une vigilance à l'égard des éléments probants qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des documents ou des positions de la partie responsable. Cette attitude est nécessaire tout au long de l'audit, de manière à réduire le risque d'une non-prise en considération des circonstances suspectes, d'une généralisation excessive au moment de tirer les conclusions des observations et d'une utilisation

¹¹ ISSAI 1200, paragraphe 13.

d'hypothèses erronées pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de collecte des éléments probants et pour en évaluer les résultats.

Caractère significatif

58. **L'auditeur doit appliquer, de manière appropriée, la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit.**
59. Une anomalie – qu'elle soit isolée ou s'ajoute à d'autres anomalies – est considérée comme significative si elle est raisonnablement susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Le caractère significatif revêt des aspects quantitatifs et qualitatifs. Dans le secteur public, il ne se limite pas aux décisions économiques prises par les utilisateurs, étant donné que les décisions relatives à la poursuite ou non de certains programmes publics ou de l'octroi de subventions peuvent s'appuyer sur les états financiers. Les aspects qualitatifs du caractère significatif jouent généralement un rôle plus important dans le secteur public que dans d'autres types d'entités. L'évaluation du caractère significatif et la prise en considération de la sensibilité et d'autres facteurs qualitatifs au cours d'un audit particulier relèvent du jugement de l'auditeur.
60. Lorsqu'il détermine la stratégie d'audit, l'auditeur doit évaluer le caractère significatif des états financiers pris dans leur ensemble. Si, pour une ou plusieurs catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournies, des anomalies affectant des montants inférieurs au seuil de signification des états financiers considérés dans leur ensemble sont raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions prises par les utilisateurs sur la base des états financiers, l'auditeur doit également déterminer le(s) seuil(s) de signification à appliquer aux catégories concernées d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations fournies.
61. L'auditeur doit fixer un ou des seuils de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies significatives et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives, c'est ignorer le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Le seuil de planification doit être déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Lors de la fixation du seuil de planification, l'auditeur doit faire appel à son jugement professionnel. Ce dernier est influencé par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, doit être actualisé au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et dépend de la nature et de l'ampleur des anomalies détectées au cours des audits précédents et, par voie de conséquence, des anomalies potentielles que l'auditeur s'attend à relever pendant la période en cours.
62. L'auditeur applique la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et de

l'incidence des anomalies non corrigées (y compris les omissions) sur les états financiers. L'opinion de l'auditeur porte sur les états financiers pris dans leur ensemble et, en conséquence, l'auditeur n'est pas tenu de détecter des anomalies qui ne sont pas globalement significatives. L'auditeur doit toujours recenser et documenter les anomalies quantitatives de faible importance, étant donné qu'elles peuvent être significatives en raison de leur nature ou si elles sont cumulées. Les anomalies situées en deçà du seuil des anomalies insignifiantes doivent être prises en considération.

63. Le seuil de signification déterminé lors de la planification de l'audit ne fixe pas nécessairement un montant en deçà duquel les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, seront toujours considérées comme non significatives. Les circonstances entourant certaines anomalies peuvent amener l'auditeur à les considérer comme significatives même si elles sont au-dessous du seuil de signification. Bien qu'il ne soit guère possible de définir des procédures d'audit pour détecter les anomalies qui pourraient être significatives uniquement en raison de leur nature, lorsque l'auditeur évalue leur incidence sur les états financiers, il prend en compte non seulement l'importance mais aussi la nature des anomalies non corrigées, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance. Parmi les aspects dont l'auditeur tient compte, il y a le caractère sensible de certaines opérations ou de certains programmes, l'intérêt public, la nécessité d'avoir une régulation et une surveillance efficaces de la part du législateur, ainsi que la nature de l'anomalie ou de l'écart (par exemple si elle/il résulte d'un acte de fraude ou de corruption).

Communication

64. **L'auditeur doit identifier la(les) personne(s) de contact appropriée(s) au sein de la structure de gouvernance de l'entité contrôlée et communiquer avec elle(s) à propos de l'étendue et du calendrier planifiés de l'audit et de toute constatation importante.**
65. L'auditeur doit communiquer à la fois avec la direction et avec les personnes responsables de la gouvernance. Cette communication suppose l'obtention d'informations pertinentes dans le cadre de l'audit et la fourniture en temps utile, aux responsables de la gouvernance, d'observations importantes et pertinentes pour la surveillance qu'ils assurent du processus d'information financière. Il importe d'encourager une communication réciproque efficace avec les personnes responsables de la gouvernance.
66. Dans le secteur public, identifier les personnes responsables de la gouvernance relève parfois du défi. L'entité auditée peut faire partie d'une structure plus importante ou plus large, qui dispose d'organes de gouvernance à plusieurs niveaux de l'organisation (dispositif vertical) et couvrant différentes fonctions (dispositif horizontal). Par conséquent, dans certains cas, il est possible de distinguer plusieurs groupes responsables de la gouvernance. En outre, un audit dans le secteur public peut comprendre à la fois des objectifs liés aux états financiers et des objectifs liés à la conformité, ce qui peut concerner des organes de gouvernance distincts.

67. La communication doit se faire par écrit si l'auditeur constate que la communication orale n'est pas suffisante. Il peut également être demandé à l'auditeur de communiquer avec des parties autres que celles qui appartiennent à l'organisation, comme le pouvoir législatif, les autorités de régulation ou les agences de financement.
68. La communication écrite ne doit pas forcément porter sur les points relevés au cours de l'audit. Toutefois, elle est cruciale pour les constatations d'audit importantes, que les auditeurs sont tenus de communiquer aux personnes responsables de la gouvernance.
69. Les auditeurs du secteur public sont souvent les auditeurs autorisés de la totalité ou d'une partie importante des services de l'État et de l'administration publique. Le cas échéant, les auditeurs du secteur public peuvent avoir accès aux informations provenant d'autres entités et à leurs audits qui peuvent être utiles aux personnes responsables de la gouvernance. Ces informations pourraient concerner, par exemple, des erreurs significatives affectant les opérations avec l'entité contrôlée mais également d'autres entités, ou la mise en place de contrôles appropriés ayant permis des gains d'efficacité dans d'autres entités. Lorsque les circonstances le permettent, la communication de ce type d'informations aux personnes responsables de la gouvernance pourrait accroître la valeur de l'audit. Toutefois, les dispositions législatives ou réglementaires ou les règles d'éthique peuvent interdire la communication de ce type d'informations.

Documentation

70. **L'auditeur doit constituer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant aucune connaissance antérieure de l'audit, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit exécutées pour se conformer aux normes et aux obligations légales et réglementaires applicables, les résultats de ces procédures et les résultats probants obtenus, ainsi que les questions importantes relevées au cours de l'audit, les conclusions auxquelles elles ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. La documentation doit être préparée en temps opportun.**
71. Une documentation d'audit appropriée est importante pour différentes raisons:
 - elle confirme et étaye les opinions et les rapports de l'auditeur;
 - elle constitue une source d'information dans le cadre de l'élaboration des rapports et de la réponse à toute demande émanant de l'organisation auditée ou de toute autre partie;
 - elle atteste du respect, par l'auditeur, des normes d'audit;
 - elle facilite la planification, la supervision et la revue;
 - elle contribue au développement professionnel de l'auditeur;
 - elle contribue à assurer que les tâches déléguées ont été exécutées de manière satisfaisante;
 - elle apporte la preuve des travaux réalisés pour référence ultérieure.

72. Les normes d'audit fondées sur les principes fondamentaux doivent inclure d'autres exigences en matière de documentation en ce qui concerne:
- la constitution en temps utile de la documentation;
 - la forme, le fond et l'étendue de la documentation;
 - les cas où l'auditeur estime nécessaire de s'écarter d'une exigence pertinente des normes d'audit appliquées;
 - les cas où l'auditeur applique des procédures d'audit nouvelles ou supplémentaires, ou tire de nouvelles conclusions après la date de son rapport.
 - la constitution du dossier d'audit final.

Les ISSAI de niveau 4 fournissent des orientations complémentaires sur l'adoption des exigences et la documentation d'audit.

73. Pour les auditeurs travaillant dans une ISC exerçant une fonction juridictionnelle (une cour des comptes par exemple), la documentation fait partie des éléments sur lesquels reposent les arrêts rendus. Dans ce type d'environnement, il se peut que des obligations supplémentaires particulières et strictes doivent être respectées quant à la confidentialité de la documentation afin de garantir la régularité de la procédure. De plus, les décisions pouvant déboucher sur un engagement public juridiquement contraignant, les auditeurs du secteur public peuvent être tenus de respecter des obligations supplémentaires en matière de conservation de la documentation.

Principes relatifs au processus d'audit

Accord sur les termes de la mission

74. **L'auditeur doit marquer son accord ou, si les termes de la mission sont clairement définis, établir une compréhension commune des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes responsables de la gouvernance.**
75. Les termes d'une mission d'audit dans le secteur public sont normalement prescrits par la loi et ne font en conséquence pas l'objet de demandes de la part de la direction ou des personnes responsables de la gouvernance, ni d'un accord avec celle(s)-ci. Au lieu de passer un accord formel sur les termes de la mission, les auditeurs du secteur public peuvent décider de faire en sorte, de manière formelle, que la direction et l'auditeur parviennent à une compréhension commune de leurs rôles et responsabilités respectifs. Comme l'auditeur du secteur public est en principe mandaté par le pouvoir législatif, qu'il informe par la suite, il se peut qu'il doive conclure des accords à la fois avec le pouvoir législatif et avec les personnes responsables de la gouvernance.
76. L'auditeur doit communiquer aux représentants désignés des responsables de la gouvernance quelles sont ses responsabilités dans le domaine de l'audit des états financiers, y compris en ce qui concerne la formulation et l'expression d'une opinion sur les états financiers établis par la direction sous la surveillance des personnes responsables de la gouvernance.

77. Si les termes de la mission sont prescrits de manière suffisamment détaillée par la loi ou la réglementation, il n'est pas forcément nécessaire de les consigner dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit, à l'exception peut-être de la déclaration par la direction et, le cas échéant, par les personnes responsables de la gouvernance, qu'elles reconnaissent et comprennent les responsabilités énoncées dans les normes d'audit spécifiques, comme les ISSAI et les ISA. Comme ce type de missions est fréquent dans le secteur public, il n'est pas nécessaire de conclure des accords écrits sur les termes, bien qu'ils puissent contribuer à clarifier les responsabilités des parties concernées.
78. L'auditeur doit également présenter succinctement aux personnes responsables de la gouvernance l'étendue et le calendrier précis de l'audit. Il doit y inclure son point de vue quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité auditée, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers.
79. En principe, il est demandé aux ISC d'effectuer des audits conformément au mandat défini. Normalement, elles n'ont pas la possibilité de refuser une mission, même si les conditions préalables ne sont pas réunies. Les normes élaborées sur la base des principes fondamentaux doivent fournir des orientations sur les actions appropriées en pareilles circonstances. C'est le cas de l'ISSAI 1210¹².

Planification

80. **L'auditeur doit élaborer une stratégie d'audit générale, qui inclut l'étendue, le calendrier et l'orientation de l'audit, ainsi qu'un plan d'audit.**
81. La stratégie générale d'audit guide l'auditeur lors de l'établissement du plan d'audit. Lorsqu'il élabore la stratégie d'audit, l'auditeur doit:
- déterminer les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue;
 - s'assurer des objectifs de la mission en matière de rapport à émettre afin de prévoir le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées;
 - prendre en considération les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission;
 - prendre en considération le résultat des travaux préliminaires déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées par l'auditeur pour l'entité auditée est pertinente;
 - établir la nature, le calendrier d'utilisation et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission;
 - prendre en considération les résultats et les connaissances acquis grâce aux audits de la performance et aux autres travaux d'audit utiles pour l'entité auditée, y compris les implications des recommandations précédentes;
 - prendre en considération et évaluer les attentes du pouvoir législatif et des autres utilisateurs concernés par le rapport d'audit.

¹² ISSAI 1210 – Accord sur les termes des missions d'audit.

82. **L'auditeur doit planifier ses travaux afin de s'assurer que l'audit est mené de façon efficace et efficiente.**

83. L'auditeur doit établir un plan d'audit qui doit inclure une description:

- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques;
- de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions;
- des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les normes applicables. Ces procédures peuvent inclure un examen du cadre juridique de l'audit; une brève description de l'activité, du programme ou de l'entité à auditer; les raisons de l'audit; les facteurs qui affectent ce dernier (y compris ceux qui déterminent le caractère significatif des aspects à prendre considération); les objectifs d'audit et l'étendue de l'audit; l'approche d'audit; les caractéristiques des éléments probants à collecter; ainsi que les procédures à mettre en œuvre pour les collecter et les analyser; les ressources nécessaires; un calendrier d'audit; la forme, le fond et les utilisateurs du rapport de l'auditeur et de la lettre à la direction.

84. Tant la stratégie globale que le plan d'audit doivent être documentés. Il convient également de les actualiser, si nécessaire, au cours de l'audit.

Connaissance de l'entité auditée

85. **L'auditeur doit connaître l'entité auditée ainsi que son environnement, y compris les procédures de contrôle interne qui présentent un intérêt pour l'audit.**

86. Connaître les différents aspects de l'organisation et de son environnement permet à l'auditeur de planifier et d'effectuer l'audit de manière efficace. La connaissance requise porte notamment sur:

- l'environnement, les règlements et d'autres facteurs, notamment le référentiel d'information financière applicable;
- la nature de l'entité auditée, y compris son mode de fonctionnement, la structure de sa gouvernance, son financement (afin de permettre à l'auditeur de connaître les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies qu'il doit s'attendre à trouver dans les états financiers), ainsi que la sélection et l'application des méthodes comptables, y compris les raisons des modifications dont elles ont fait l'objet;
- la mesure et l'examen de la performance financière de l'entité auditée;
- les décisions prises en dehors de l'entité auditée, dans le cadre de processus politiques, comme de nouveaux programmes ou des restrictions budgétaires;
- les dispositions législatives et réglementaires particulières régissant l'entité auditée, ainsi que l'incidence potentielle de leur non-respect;
- les objectifs et les stratégies du programme comportant des éléments de la politique publique et donc susceptibles d'avoir une incidence sur l'évaluation des risques;

- les structures de gouvernance dépendant du statut juridique de l'entité, par exemple du fait qu'il s'agit d'un ministère, d'un département, d'une agence ou d'un autre type d'administration.
87. Pour acquérir une connaissance de l'environnement de contrôle, il peut être utile pour l'auditeur de prendre en considération la communication et l'application des valeurs d'intégrité et d'éthique de l'entité auditée, son exigence de compétences, la participation des personnes responsables de sa gouvernance, la philosophie et le mode de fonctionnement de sa direction, sa structure d'organisation, l'existence ou non d'une activité d'audit interne (et son niveau), la délégation de pouvoirs et de responsabilités, ainsi que les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.
88. Les éléments probants pertinents peuvent être recueillis à partir d'une combinaison de demandes d'informations et d'autres procédures d'évaluation des risques telles que celles visant à corroborer des informations avec l'observation ou la revue de documents. Par exemple, en interrogeant la direction et les membres du personnel, l'auditeur peut prendre connaissance de la façon dont la direction communique au personnel ses vues sur les bonnes pratiques des affaires et le comportement éthique. L'auditeur peut alors déterminer si des contrôles pertinents ont été mis en œuvre en examinant, par exemple, si la direction a établi un code de conduite et si elle agit conformément à ce code.
89. Dans le cadre du processus de prise de connaissance, l'auditeur doit également examiner si l'entité auditée dispose d'une procédure pour déterminer les risques liés à l'activité relative aux objectifs d'élaboration de l'information financière et si elle continue à apprécier l'importance de ces risques en évaluant la possibilité de leur survenance. Si une procédure de ce type a été mise en place, l'auditeur doit en prendre connaissance et également en assimiler les résultats.
90. S'agissant du contrôle interne relatif à l'information financière, l'auditeur peut chercher à acquérir des connaissances sur:
- les catégories d'opérations qui, dans les activités de l'entité auditée, sont importantes au regard des états financiers;
 - les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers;
 - les pièces comptables concernées, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre;
 - la façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances autres que des opérations, qui sont importants au regard des états financiers;
 - le processus d'élaboration de l'information financière appliqué pour établir les états financiers de l'entité, y compris les estimations comptables et les informations importantes fournies dans les états financiers;

- les contrôles exercés sur les écritures de journal, y compris les écritures non standard utilisées pour comptabiliser des opérations non récurrentes ou inhabituelles, ou des ajustements;
- les contrôles pertinents relatifs à la conformité aux textes législatifs et réglementaires;
- les contrôles relatifs à la vérification du rapport entre la performance et le budget;
- les contrôles relatifs au transfert de ressources budgétaires à d'autres entités auditées;
- les contrôles portant sur les données classifiées relatives à la sécurité nationale ou sur les données sensibles à caractère personnel, comme les informations fiscales ou de santé;
- la supervision et les autres contrôles effectués par des parties extérieures à l'entité auditée, par exemple sur:
 - le respect des lois et règlements, notamment dans le domaine de la passation de marchés publics;
 - l'exécution du budget;
 - d'autres domaines définis par la législation ou le mandat d'audit;
 - l'obligation de rendre compte de la direction.

91. Un audit n'exige pas de l'auditeur qu'il connaisse toutes les mesures de contrôle relatives à chaque catégorie d'opérations, solde de comptes et information fournie dans les états financiers, dès lors qu'ils sont importants, ou de chaque assertion les sous-tendant. Toutefois, la prise de connaissance des contrôles mis en œuvre dans une entité auditée et, le cas échéant, des contrôles effectués au sein de l'ensemble des services de l'État n'est pas suffisante pour tester l'efficacité de leur fonctionnement, à moins d'une certaine automatisation garantissant l'application continue du contrôle.

Évaluation des risques

92. **L'auditeur doit évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, de manière à disposer d'une base pour les procédures d'audit complémentaires.**

93. Les procédures d'évaluation des risques peuvent inclure:

- des demandes de renseignements auprès de la direction et du personnel de l'entité auditée, qui, selon le jugement de l'auditeur, peuvent détenir des informations susceptibles de l'aider à détecter les risques d'anomalies significatives dues à des fraudes ou à des erreurs;
- des procédures analytiques;
- une observation physique et une inspection.

94. Les risques d'anomalies significatives doivent être détectés et évalués tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, de manière à disposer d'une base pour les procédures d'audit complémentaires. Pour ce faire, l'auditeur doit:

- relever les risques dans le cadre de la démarche qu'il effectue pour prendre connaissance de l'entité auditée et de son environnement, en examinant les contrôles pertinents en relation avec les risques et en prenant en considération les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers;
 - évaluer les risques relevés et estimer si ceux-ci affectent de manière diffuse les états financiers pris dans leur ensemble et sont susceptibles d'affecter de nombreuses assertions;
 - rattacher les risques relevés aux problèmes auxquels ils peuvent conduire au niveau des assertions, en tenant en compte des contrôles pertinents qu'il a l'intention de vérifier;
 - considérer la possibilité d'anomalie, y compris de multiples anomalies, et considérer si l'anomalie potentielle est d'une importance telle qu'elle peut constituer une anomalie significative.
95. Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'auditeur doit déterminer si un quelconque des risques relevés est, à son avis, un risque important. En exerçant son jugement, l'auditeur doit exclure les effets des contrôles détectés relatifs à ce risque. Au moment de déterminer quels sont les risques importants, l'auditeur doit prendre en considération, au minimum, les aspects suivants:
- le risque constitue, ou pas, un risque de fraude;
 - le risque est lié, ou pas, à d'importants développements récents de nature économique, comptable ou autre et requiert, en conséquence, une attention particulière;
 - la complexité des opérations;
 - le risque découle, ou pas, d'opérations importantes avec des parties liées;
 - le degré de subjectivité attaché à l'appréciation des informations financières en relation avec le risque, plus particulièrement pour celles de ces informations qui comportent un large éventail d'incertitudes attachées à leur évaluation;
 - le risque concerne, ou pas, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité auditée, ou qui paraissent par ailleurs inhabituelles;
 - le risque affecte également, ou pas, le respect des lois et des règlements.
96. La détermination et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions, ainsi que les contrôles correspondants dont l'auditeur a pris connaissance doivent être suffisamment documentés.

Réponses aux risques évalués

97. **L'auditeur doit adopter une approche appropriée pour tenir compte des risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers.**
98. Les réponses aux risques évalués comprennent la conception de procédures d'audit qui tiennent compte des risques, comme les contrôles de substance et les tests de procédures. Les contrôles de substance incluent à la fois les tests de détail et les procédures analytiques de substance des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations fournies.

99. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit sont fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et y répondent. Lorsqu'il conçoit les procédures d'audit nécessaires, l'auditeur doit prendre en considération les raisons des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions pour chaque catégorie d'opérations, chaque solde de comptes et chaque information fournie. Parmi ces raisons, peut figurer le risque inhérent aux opérations (la probabilité d'une anomalie significative due aux caractéristiques particulières de la catégorie d'opérations, du solde de comptes ou de l'information fournie en cause) et le risque de non-contrôle (l'évaluation des risques tient-elle compte des contrôles pertinents?).
100. Lorsqu'il examine le risque de non-contrôle, l'auditeur doit obtenir des éléments probants quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles (cela signifie que l'auditeur a l'intention de s'appuyer sur cette dernière pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance).
101. Lorsqu'il conçoit et exécute les tests des contrôles concernés pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité de leur fonctionnement, l'auditeur doit tenir compte du fait que plus la confiance mise dans l'efficacité d'un contrôle est élevée, plus les éléments probants obtenus doivent être solides.
- 102. Indépendamment des risques évalués d'anomalies significatives, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque catégorie d'opérations, solde de comptes et information fournie revêtant un caractère significatif.**
103. Que les contrôles aient été vérifiés ou non, l'auditeur doit toujours procéder à certains contrôles de substance. En outre, s'il a déterminé qu'un risque évalué d'anomalies significatives au niveau des assertions est important, il doit exécuter des contrôles de substance visant spécifiquement le risque concerné. Lorsque l'approche adoptée à l'égard d'un risque important ne consiste qu'en des contrôles de substance, il convient également de prévoir des tests de détail.

Considérations relatives aux fraudes relevées lors d'un d'audit d'états financiers

- 104. L'auditeur doit déterminer et évaluer les risques que les états financiers contiennent des anomalies significatives résultant de fraudes, recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives résultant de fraudes et apporter les réponses appropriées aux fraudes décelées ou suspectées au cours de l'audit.**
105. La responsabilité première en matière de prévention et de détection des fraudes incombe à la direction de l'entité et aux personnes chargées d'en assurer la bonne gouvernance. Il importe que la direction – sous la surveillance des personnes responsables de la gouvernance – mette fortement l'accent sur la prévention des fraudes (afin de limiter les possibilités d'en commettre) ainsi que sur les aspects dissuasifs (afin de décourager le candidat fraudeur par la probabilité de se voir démasqué). L'auditeur a l'obligation d'obtenir l'assurance raisonnable

que les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives, que cela soit dû à des fraudes ou à des erreurs.

106. Les anomalies affectant les états financiers peuvent être dues soit à des fraudes, soit à des erreurs. La distinction entre les deux s'opère en fonction du caractère intentionnel ou non de l'action donnant lieu à une anomalie. Bien que la fraude relève d'un concept juridique large, l'auditeur n'est concerné que par la fraude entraînant une anomalie significative dans les états financiers. L'auditeur s'intéresse à deux types d'anomalies intentionnelles: les anomalies résultant de l'élaboration d'informations financières mensongères et les anomalies résultant d'un détournement d'actif.
107. L'auditeur est censé conserver son esprit critique tout au long de l'audit et admettre la possibilité d'une anomalie significative résultant d'une fraude, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies, nonobstant l'expérience qu'il pourrait avoir de l'honnêteté et de l'intégrité de la direction et des personnes responsables de la gouvernance. Lors des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes destinées à prendre connaissance de l'entité auditée et de son environnement, l'auditeur doit chercher à recueillir des informations permettant de déterminer les risques d'anomalies significatives dues à des fraudes.
108. Parmi les domaines potentiels où l'auditeur doit être attentif aux risques de fraude conduisant à des anomalies significatives, il y a les marchés publics, les subventions, les privatisations, les déclarations volontairement erronées de résultats ou d'informations, ainsi que les abus de pouvoir. Les orientations figurant dans l'ISSAI 1240 et relatives aux domaines exposés aux risques de fraude peuvent être utiles pour l'élaboration de normes fondées sur ces principes fondamentaux.
109. Les obligations en matière d'information sur la fraude dans le secteur public peuvent être régies par des dispositions spécifiques stipulées dans le mandat d'audit ou dans les lois et règlements correspondants, et l'auditeur peut être tenu de communiquer ces problèmes à des tiers extérieurs à l'entité auditée, comme les autorités de régulation et de tutelle. Dans certains environnements, l'auditeur peut être obligé de signaler aux organismes d'enquête qu'il soupçonne une fraude, et même de coopérer avec ces organismes pour déterminer si une fraude ou un abus ont été commis. Dans d'autres environnements, les auditeurs du secteur public peuvent avoir l'obligation de rendre compte des circonstances susceptibles d'être révélatrices d'une fraude ou d'un abus aux instances juridictionnelles compétentes ou à l'entité appropriée au niveau de l'État ou du pouvoir législatif, tels que les procureurs, la police et (si la législation l'exige) les tiers concernés. Les auditeurs doivent également tenir compte du fait que les actes de fraude ont tendance à se multiplier lors de l'utilisation de fonds publics. Par conséquent, il se peut que les auditeurs doivent répondre aux attentes du public en matière de détection des fraudes. L'ISSAI 1240 évoque la possibilité d'étendre les responsabilités d'information dans le secteur public afin de répondre aux inquiétudes relatives à l'obligation de rendre compte.

Considérations relatives à la continuité d'exploitation

110. **L'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité auditée à poursuivre ses activités.**
111. En principe, les états financiers sont établis selon l'hypothèse que l'entité auditée poursuivra ses activités et continuera à s'acquitter de ses obligations légales dans un avenir prévisible. Lorsqu'ils évaluent si l'hypothèse de la continuité d'exploitation est appropriée, les personnes chargées d'élaborer les états financiers tiennent compte de toutes les informations disponibles pour l'avenir prévisible. Les états financiers à caractère général sont établis sur la base de cette hypothèse, sauf dans les cas où le législateur a décidé de mettre l'entité auditée en liquidation ou de lui faire cesser ses activités.
112. Il est possible que le principe de continuité d'exploitation n'ait que peu, voire pas d'intérêt pour les entités publiques «ordinaires», comme celles qui sont financées par des crédits budgétaires publics. Lorsque des organisations de ce type sont supprimées ou fusionnées avec d'autres, leur passif et leur actif sont généralement repris par d'autres entités publiques. Il se peut toutefois que ce ne soit pas le cas pour certains types d'entités, comme les entreprises publiques et les entreprises conjointes avec d'autres principaux (y compris les entités du secteur privé actives sous une forme juridique assortie d'une responsabilité limitée). La responsabilité de la mise en œuvre des programmes publics peut également être confiée en sous-traitance à des organisations du secteur privé, comme des ONG ou des entreprises privées, mais les programmes proprement dits peuvent toujours être contrôlés par l'ISC. Il y a une tendance générale à l'externalisation, ce qui rend le principe de continuité d'exploitation et le jugement de l'auditeur d'autant plus importants dans le cadre de l'audit du secteur public.
113. Certains référentiels d'information financière contiennent une disposition explicite imposant à la direction de procéder à une évaluation spécifique de la capacité de l'entité à poursuivre ses activités, ainsi que des normes sur les questions à considérer et sur les informations à fournir concernant la continuité de l'exploitation. Comme l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est un principe fondamental dans l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entité auditée à poursuivre ses activités, même si le référentiel d'information financière ne l'y oblige pas de manière explicite.
114. L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'adéquation de l'application, par la direction, de l'hypothèse de la continuité d'exploitation lors de l'établissement et de la présentation des états financiers et déterminer en conclusion s'il existe éventuellement une incertitude significative quant à la capacité de l'entité auditée à poursuivre ses activités. Si les états financiers ont été élaborés sur la base de cette hypothèse, mais que, selon le jugement de l'auditeur, cette dernière n'a pas été utilisée de manière appropriée, l'auditeur doit émettre une opinion défavorable. Si l'auditeur conclut que l'application de l'hypothèse de la continuité d'exploitation est appropriée au regard des circonstances et que l'information fournie dans les états financiers est adéquate, mais qu'il existe une incertitude significative, il doit formuler une opinion non modifiée et inclure un

paragraphe d'observations. Si cette information n'est pas fournie dans les états financiers, l'auditeur doit formuler une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, selon le cas, conformément aux dispositions de l'ISSAI 1705¹³.

115. Le degré de prise en considération varie au cas par cas et les évaluations de l'hypothèse de la continuité d'exploitation ne reposent pas sur le test de solvabilité auquel les entreprises sont généralement soumises. Dans certaines circonstances où les tests habituels de liquidité et de solvabilité de l'entreprise en exploitation peuvent se révéler défavorables, il se peut que d'autres facteurs indiquent que l'entité contrôlée est en mesure de poursuivre ses activités. Ainsi:
- lorsqu'il s'agit d'évaluer si un gouvernement va pouvoir poursuivre ses activités, le pouvoir de ce dernier de percevoir des taxes ou des impôts peut amener l'auditeur à considérer certaines entités contrôlées comme étant en mesure de poursuivre leurs activités, même si elles présentent des capitaux propres ou des actifs nets négatifs pendant de longues périodes;
 - il se peut que l'évaluation d'un état de la situation financière d'une entité contrôlée à la date d'établissement du rapport donne à penser que l'application de l'hypothèse de la continuité d'exploitation n'est pas appropriée lors de l'établissement des états financiers. Toutefois, des accords pluriannuels de financement ou d'autres modalités qui garantissent la continuité d'exploitation de l'entité auditée peuvent exister.
116. En règle générale, la détermination du caractère approprié de l'hypothèse de la continuité d'exploitation s'applique aux entités contrôlées prises isolément plutôt qu'aux services de l'État dans leur ensemble. Dans le cas d'entités contrôlées prises isolément, il se peut qu'avant de conclure que l'hypothèse de la continuité d'exploitation est appliquée de manière appropriée, les personnes chargées d'établir les états financiers doivent prendre en considération toute une série de facteurs relatifs à la performance actuelle et attendue, à la restructuration éventuelle ou annoncée d'unités organisationnelles, à l'estimation des recettes ou à la probabilité d'une poursuite du financement public, et aux sources potentielles de remplacement du financement de l'entité concernée.
117. Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité auditée à poursuivre ses activités. Lorsqu'il se forge une opinion à propos de cette capacité, l'auditeur examine deux facteurs qui sont en principe distincts, mais se recoupent parfois:
- le risque accru associé aux changements de cap politiques (par exemple lorsqu'il y a un changement de gouvernement);
 - le risque opérationnel (ou risque d'entreprise) moins courant (par exemple lorsqu'une entité auditée ne dispose pas d'un fonds de roulement suffisant pour assurer la poursuite de ses activités au niveau existant).

¹³ ISSAI 1705 – Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.

Considérations relatives aux lois et aux règlements lors d'un audit d'états financiers

118. L'auditeur doit déterminer les risques d'anomalies significatives dues au non-respect direct et significatif des lois et des règlements. La détection de ces risques doit s'appuyer sur une connaissance générale du cadre législatif et réglementaire auquel est soumis l'environnement spécifique dans lequel l'entité auditée opère, ainsi que de la façon dont cette dernière s'y conforme.

L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des lois et des règlements dont il est communément admis qu'ils ont une incidence directe et majeure sur la détermination des montants et informations significatifs fournis dans les états financiers.

119. L'auditeur est censé déterminer avec une assurance raisonnable si les états financiers, pris dans leur ensemble, sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent d'une fraude ou d'une erreur. Il n'est toutefois pas censé prévenir le non-respect ni déceler toutes les violations des lois et des règlements.

120. Lorsqu'il réalise un audit d'états financiers conformément à des normes fondées sur l'ISSAI 200 ou cohérentes avec celle-ci, l'auditeur doit prendre connaissance du cadre législatif et réglementaire applicable à l'entité.

121. L'incidence des lois et des règlements sur les états financiers varie considérablement. Les lois et règlements auxquels est assujettie une entité auditée constituent le cadre législatif et réglementaire. Les dispositions de certains d'entre eux ont une incidence directe sur les états financiers, en ce qu'elles déterminent la nature des montants et des informations fournis. D'autres textes législatifs ou réglementaires doivent être respectés par la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité auditée est autorisée à exercer ses activités, mais n'ont pas d'incidence directe sur les états financiers de l'entité.

122. Le non-respect des lois et des règlements peut conduire à des amendes, à des litiges ou à d'autres conséquences pour l'entité auditée, qui peuvent avoir une incidence significative sur ses états financiers.

123. Dans le secteur public, la distribution par une agence de primes et de subventions peut être régie par des lois et des règlements spécifiques, qui ont une incidence directe sur les états financiers. Il est fréquent que le référentiel d'information financière prévoie également des informations telles qu'un rapport sur l'exécution du budget, un rapport sur l'utilisation des crédits ou un rapport sur la performance. Lorsque c'est le cas, il se peut que l'auditeur doive tenir compte des lois et règlements susceptibles d'influencer directement ou indirectement ces informations.

124. L'auditeur doit communiquer aux personnes responsables de la gouvernance les cas de non-respect des lois et des règlements qu'il a relevés au cours de l'audit, sauf dans les situations où ces cas sont manifestement sans conséquence. Toutefois, le mandat d'audit ou les obligations des entités du secteur public découlant de la législation, des règlements, des

directives ministérielles, des exigences liées aux politiques publiques ou de résolutions émanant du pouvoir législatif peuvent donner lieu à des objectifs supplémentaires, comme l'obligation de signaler tous les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires, même lorsqu'ils sont manifestement sans conséquence.

125. Cet élargissement du champ du rapport peut, par exemple, englober l'obligation de formuler une opinion séparée quant au respect, par l'entité, des lois ou des règlements, ou de signaler les cas de non-respect. Ces objectifs supplémentaires sont traités dans l'*ISSAI 400 – Principes fondamentaux de l'audit de conformité* et dans les lignes directrices connexes¹⁴. Toutefois, même s'il n'existe pas d'objectifs supplémentaires, le grand public s'attend à ce que les auditeurs du secteur public signalent les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires. C'est pourquoi les auditeurs doivent être conscients de cette attente et attentifs à ce type de situations.

Éléments probants

126. **L'auditeur doit réaliser les procédures d'audit de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés et, partant, à tirer des conclusions lui permettant d'étayer son opinion.**
127. Les procédures d'audit doivent être adaptées aux circonstances en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Les éléments probants comprennent les informations contenues dans les documents comptables qui sous-tendent les états financiers, ainsi que des informations provenant d'autres sources. L'auditeur doit tenir compte à la fois de la pertinence et de la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants. Un audit d'états financiers n'implique pas l'authentification des documents, l'auditeur n'étant pas formé à cette fin, ni supposé être un expert en authentification documentaire. Toutefois, l'auditeur doit déterminer si les informations qu'il compte utiliser comme éléments probants (photocopies, fac-similés, documents filmés, numérisés ou transposés sous une autre forme électronique) sont fiables et tenir compte, le cas échéant, des contrôles relatifs à leur élaboration et à leur tenue.
128. Les éléments probants doivent être suffisants et appropriés. Le caractère suffisant se mesure à la quantité d'éléments probants recueillis, tandis que le caractère approprié concerne la qualité des éléments en question, c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité. La quantité requise d'éléments probants est fonction du risque d'anomalies significatives auquel sont exposées les informations sur le sujet considéré (plus le risque est élevé, plus il est probable que les éléments probants nécessaires seront nombreux), mais aussi de la qualité de ces éléments (plus la qualité est élevée, moins il pourrait y avoir d'éléments probants). Les caractères suffisant et approprié des éléments probants sont donc liés. Toutefois, la simple multiplication des éléments probants ne compensera pas leur piètre qualité.
129. La fiabilité des éléments probants est fonction de leur origine et de leur nature, et dépend des circonstances particulières dans lesquelles ils sont recueillis. Il est possible de tirer des

¹⁴ ISSAI 4000 – Introduction générale aux lignes directrices sur les audits de conformité et ISSAI 4200 – Lignes directrices sur les audits de conformité associés à un audit d'états financiers.

conclusions générales concernant la fiabilité des divers types d'éléments probants, mais moyennant d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus auprès de sources externes à l'entité audité, des circonstances susceptibles d'affecter la fiabilité des informations peuvent exister. Sans perdre de vue que des exceptions sont possibles, les conclusions générales ci-après concernant la fiabilité des éléments probants peuvent s'avérer utiles:

- un élément probant est plus fiable lorsqu'il est recueilli à partir d'une source externe indépendante de l'entité audité;
- un élément probant d'origine interne est plus fiable lorsque les contrôles y afférents sont efficaces;
- un élément probant recueilli directement par l'auditeur (par exemple l'observation de l'application d'un contrôle) est plus fiable qu'un élément probant obtenu indirectement ou par déduction (par exemple une demande d'explication relative à l'application d'un contrôle);
- un élément probant est plus fiable lorsqu'il existe sous une forme matérielle, soit sur un support papier ou sous forme électronique ou autre (par exemple un procès-verbal rédigé pendant la réunion est plus fiable qu'un compte rendu oral ultérieur de ce qui a été examiné);
- un élément probant provenant d'un original est plus fiable qu'un élément probant tiré d'une photocopie ou d'un fac-similé.

130. En règle générale, des éléments probants solides recueillis auprès de différentes sources ou de natures différentes offrent une plus grande assurance que les éléments probants pris isolément. En outre, en obtenant des éléments probants de sources ou de natures différentes, il est possible de repérer les éléments probants non fiables.

131. Il est possible d'obtenir des éléments probants en procédant à des tests des enregistrements comptables. L'auditeur doit tenir compte non seulement des informations qui appuient et corroborent les assertions de la direction, mais aussi de toute information contradictoire. S'agissant des états financiers dans le secteur public, la direction peut souvent affirmer que les opérations et les événements se sont déroulés conformément à la législation ou aux textes législatifs et réglementaires, et ces assertions peuvent entrer dans le champ d'un audit financier. Il peut aussi être nécessaire pour les auditeurs du secteur public de tenir compte des exigences et des orientations figurant dans les principes fondamentaux de l'audit de conformité et dans les lignes directrices correspondantes¹⁵, lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes en la matière.

132. Lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes d'audit, les ISC devraient également tenir compte de la nécessité de disposer d'éléments probants suffisants et appropriés concernant:

- l'utilisation de confirmations externes en tant qu'éléments probants;
- les éléments probants provenant des procédures analytiques et des différentes techniques de sondage en audit;
- les éléments probants tirés d'évaluations de juste valeur, le cas échéant;

¹⁵ ISSAI 400, 4000 et 4200.

- les éléments probants lorsque l'entité auditée a des parties liées;
- les éléments probants concernant le recours, par l'entité auditée, à des organisations de services;
- les éléments probants tirés des travaux du service d'audit interne ou – lorsque les lois et règlements le permettent et que c'est pertinent – de l'assistance directe des auditeurs internes;
- les éléments probants fournis par les experts externes;
- l'utilisation de déclarations écrites pour étayer les éléments probants.

Des orientations complémentaires à propos de ces procédures et exigences figurent dans les ISSAI de niveau 4, qui peuvent s'avérer précieuses pour les ISC lorsqu'elles établissent leurs exigences supplémentaires dans ces domaines.

133. Les auditeurs travaillant dans certains environnements, comme une ISC exerçant une fonction juridictionnelle (Cour des comptes), sont parfois tenus de respecter des lois et des règlements qui exigent d'eux qu'ils comprennent et suivent des procédures précises liées aux règles en matière de preuve. Les auditeurs du secteur public doivent se familiariser avec les politiques et procédures prévoyant des obligations supplémentaires en matière d'éléments probants et conçues pour assurer le respect des règles applicables.

Prise en considération des événements postérieurs aux travaux d'audit

134. **L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour assurer que tous les événements qui se sont produits entre la date des états financiers et celle de son rapport et qui nécessitent un ajustement de ces états ou une information à fournir dans ceux-ci ont bien été relevés. Il doit également envisager une réponse appropriée aux faits qui sont découverts après la date de son rapport et qui, s'ils avaient été connus à cette date, pourraient l'avoir conduit à modifier ce dernier.**
135. Les procédures doivent être conçues, autant que possible, pour couvrir la période entre la date des états financiers et celle du rapport de l'auditeur. Toutefois, l'auditeur n'est pas censé exécuter des procédures d'audit supplémentaires sur des sujets pour lesquels des procédures d'audit antérieures ont permis de parvenir à des conclusions satisfaisantes. Les états financiers peuvent être affectés par certains types d'événements postérieurs (ceux qui se produisent après la date des états financiers). De nombreux référentiels d'information financière font spécifiquement référence à ces événements. En règle générale, ils font la distinction entre deux types d'événements:
- a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date des états financiers;
 - b) ceux qui sont révélateurs de situations apparues après la date des états financiers.

136. Les procédures pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés peuvent prévoir:

- des mesures pour prendre connaissance des procédures mises en place par la direction afin de garantir que les événements postérieurs aux travaux d'audit sont recensés;
- des demandes d'informations adressées à la direction;
- l'examen des procès-verbaux;
- l'examen des éventuels états financiers intermédiaires les plus récents de l'entité.

Lorsque des informations sont demandées à la direction, il se peut que les auditeurs doivent tenir compte de tout événement postérieur aux travaux d'audit et susceptible d'affecter la capacité de l'entité publique à réaliser les objectifs de son programme et, partant, la présentation de toute information relative à la performance dans les états financiers.

137. L'auditeur n'est pas tenu de réaliser des procédures d'audit sur les états financiers après la date de son rapport. Toutefois, si après la date de son rapport mais avant la date de publication des états financiers, il prend connaissance d'un fait qui, s'il l'avait connu à la date de son rapport, aurait pu le conduire à modifier ce dernier, l'auditeur doit prendre des mesures adéquates et peut notamment:

- s'entretenir de ce point avec la direction et, si nécessaire, avec les personnes responsables de la gouvernance;
- déterminer s'il convient de modifier les états financiers et, dans l'affirmative,
- s'enquérir auprès de la direction de la façon dont elle entend traiter ce point dans les états financiers.

138. Si la direction ne prend pas les mesures nécessaires afin que toute personne en possession des états financiers précédemment publiés soit informée de la situation, et si elle ne modifie pas les états financiers alors que l'auditeur considère qu'il est nécessaire de le faire, ce dernier doit aviser la direction et les personnes responsables de la gouvernance qu'il prendra les mesures nécessaires pour tenter d'éviter que des tiers n'utilisent son rapport. À cet égard, l'auditeur devra peut-être obtenir un avis juridique et envisager d'informer l'organe législatif compétent. L'ISSAI 1560¹⁶ comporte des indications supplémentaires sur ce point.

Évaluation des anomalies

139. L'auditeur doit consigner toutes les anomalies relevées au cours de l'audit et les signaler, si nécessaire et en temps voulu, à la direction et aux personnes responsables de la gouvernance.

140. Les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, doivent être évaluées en fonction de leur caractère significatif afin de permettre de déterminer leur incidence sur l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur.

¹⁶ ISSAI 1560 – Événements postérieurs à la date de clôture.

141. L'auditeur doit inviter la direction à corriger les anomalies, et si celle-ci refuse de corriger la totalité ou certaines des anomalies signalées, il doit déterminer pourquoi. Lorsqu'il évalue si les états financiers pris dans leur ensemble présentent des anomalies, l'auditeur doit prendre en considération les raisons invoquées pour ne pas effectuer les corrections. Il doit notifier les anomalies non corrigées aux personnes responsables de la gouvernance et leur préciser l'incidence qu'elles peuvent avoir, prises individuellement ou cumulées, sur l'opinion formulée dans son rapport. La notification adressée par l'auditeur doit définir chaque anomalie significative dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations fournies.
142. Les anomalies qui sont clairement insignifiantes ne doivent, normalement, pas être communiquées, sauf si, de par son mandat, l'auditeur est tenu de signaler toutes les anomalies. Il incombe à l'auditeur de déterminer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, sont significatives. Pour ce faire, il doit prendre en considération:
- l'ampleur et la nature des anomalies, au regard tant des catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, que des états financiers pris dans leur ensemble, ainsi que les circonstances particulières de leur survenance;
 - l'incidence des anomalies non corrigées relatives aux périodes précédentes sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies concernés, ainsi que sur les états financiers pris dans leur ensemble.

L'ISSAI 1450¹⁷ comporte des indications supplémentaires sur l'évaluation des anomalies.

Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers

143. **L'auditeur doit se forger une opinion sur la base de l'évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis et déterminer si les états financiers, pris dans leur ensemble, ont été élaborés conformément au référentiel d'information financière applicable. Cette opinion doit être exprimée clairement dans un rapport écrit, qui décrit également la base sur laquelle elle se fonde.**
144. Les objectifs d'un audit financier dans le secteur public vont souvent au delà de l'expression d'une opinion sur la question de savoir si les états financiers ont été élaborés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable. Le mandat d'audit, ou la législation, la réglementation, la directive ministérielle, les exigences propres aux politiques gouvernementales ou les obligations imposées par le pouvoir législatif, peuvent prévoir des objectifs supplémentaires d'égale importance pour l'opinion sur les états financiers. Ces objectifs additionnels peuvent porter sur des responsabilités en matière d'audit et d'information à propos, par exemple, des constatations de non-respect des textes législatifs et réglementaires. Toutefois, même s'il n'existe pas d'objectifs supplémentaires, le citoyen s'attend à ce que les auditeurs du secteur public signalent les cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires ou s'expriment sur l'efficacité des contrôles internes.

¹⁷ ISSAI 1450 – Évaluation des anomalies identifiées au cours de l'audit.

145. Les auditeurs chargés d'établir des rapports sur la conformité ou non aux textes législatifs et réglementaires peuvent se référer aux principes fondamentaux de l'audit de conformité et aux lignes directrices correspondantes¹⁸.

146. Afin de forger son opinion, l'auditeur doit conclure s'il a ou non obtenu une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs. Cette conclusion doit s'appuyer sur:

- a) le fait que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis ou non;
- b) le fait que les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, sont significatives ou non;
- c) l'appréciation, par l'auditeur, des réponses aux questions ci-après, dont il doit tenir compte au moment de déterminer la forme de l'opinion:
 - les états financiers sont-ils établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable et tiennent-ils compte notamment des aspects qualitatifs des méthodes comptables de l'entité, y compris des indices de biais possibles dans les jugements de la direction?
 - les états financiers décrivent-ils de manière adéquate les méthodes comptables retenues et appliquées?
 - les méthodes comptables retenues et appliquées sont-elles cohérentes avec le référentiel d'information financière applicable et sont-elles appropriées?
 - les estimations comptables faites par la direction sont-elles raisonnables?
 - les informations présentées dans les états financiers sont-elles pertinentes, fiables, comparables et compréhensibles?
 - les états financiers fournissent-ils une information adéquate pour permettre aux utilisateurs présumés de comprendre les incidences des opérations et des événements significatifs sur les informations communiquées dans les états financiers?
 - la terminologie utilisée dans les états financiers, y compris l'intitulé de chaque état financier, est-elle appropriée?
 - les états financiers font-ils adéquatement référence au référentiel d'information financière applicable ou le décrivent-ils de manière appropriée?
- d) lorsque les états financiers ont été établis conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le principe de présentation fidèle, la nécessité pour l'auditeur de préciser également dans la conclusion si:
 - ces états financiers donnent une image fidèle en termes de présentation d'ensemble, de structure et de contenu;
 - ces états financiers, y compris les notes y afférentes, présentent fidèlement les opérations et les événements qui les sous-tendent.

¹⁸ ISSAI 400, 4000 et 4200.

Forme de l'opinion

147. L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsqu'il aboutit à la conclusion que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Lorsque l'auditeur conclut que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou n'est pas en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, il doit modifier l'opinion dans son rapport d'audit conformément aux dispositions de la section «Détermination du type d'opinion modifiée».

148. Si les états financiers, établis conformément aux dispositions d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe de présentation fidèle, ne donnent pas une présentation fidèle, l'auditeur doit s'en entretenir avec la direction et, en fonction des dispositions du référentiel d'information financière applicable et de la façon dont ce point est résolu, il doit déterminer s'il convient ou non de modifier son opinion.

Éléments requis dans le rapport de l'auditeur

149. Le rapport de l'auditeur doit prendre une forme écrite et contenir les éléments suivants:

- un titre qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant;
- le destinataire du rapport selon les exigences de la mission;
- un paragraphe d'introduction qui: 1) identifie l'entité dont les états financiers ont été contrôlés, 2) mentionne que les états financiers ont été contrôlés, 3) donne l'intitulé de chacun des états compris dans les états financiers, 4) renvoie au résumé des principales méthodes comptables et aux autres informations explicatives et 5) précise la date de clôture ou la période couverte par chacun des états compris dans les états financiers;
- une section intitulée «Responsabilité de la direction relative aux états financiers», qui explique que la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable et d'exercer les contrôles internes qu'elle estime nécessaires pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs;
- une section intitulée «Responsabilité de l'auditeur», qui explique que la responsabilité de l'auditeur est d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base de son audit et qui décrit un audit comme la mise en œuvre des procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers, étant entendu que les procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers comportent des anomalies significatives, que celles-ci soient dues à des fraudes ou à des erreurs, relève du jugement de l'auditeur. Lors de l'évaluation de ces risques, l'auditeur doit prendre en considération les contrôles internes de l'entité relatifs à l'établissement des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance. Cette section doit également faire référence à l'évaluation du caractère approprié des méthodes comptables retenues, du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, ainsi que de la présentation d'ensemble des états

financiers. Elle doit également indiquer si l'auditeur considère que les éléments probants qu'il a recueillis sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport;

- une section intitulée «Opinion», dans laquelle il convient d'utiliser l'une des formulations suivantes, considérées comme équivalentes, pour exprimer une opinion non modifiée sur des états financiers établis conformément à un référentiel reposant sur le principe de présentation fidèle:
 - les états financiers présentent fidèlement, dans tous leurs aspects significatifs, ... conformément au [référentiel d'information financière applicable];
 - les états financiers donnent une image fidèle de ... conformément au [référentiel d'information *financière applicable*].

Lorsqu'une opinion non modifiée est exprimée sur des états financiers établis conformément à un référentiel d'information financière reposant sur le concept de conformité, l'opinion de l'auditeur doit indiquer que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au [référentiel d'information financière applicable].

Lorsque le référentiel d'information financière applicable auquel il est fait référence est autre que les IPSAS ou les IFRS, l'opinion de l'auditeur doit préciser le pays d'origine du référentiel utilisé;

- si nécessaire ou si l'auditeur le décide, une section intitulée «Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires» – ou tout autre intitulé approprié selon le contenu de cette partie du rapport – et couvrant d'autres obligations complémentaires à celles normalement prévues dans un rapport d'audit sur les états financiers;
- la signature de l'auditeur;
- la date à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur les états financiers, y compris ceux montrant que:
 - tous les états qui composent les états financiers, y compris les notes y afférentes, ont été établis;
 - les personnes chargées de l'établissement de ces états financiers ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité;
- l'adresse où l'auditeur exerce son activité.

150. Parallèlement à l'opinion qu'il doit formuler, l'auditeur peut être tenu, en vertu de la législation ou de la réglementation, de signaler les observations et les constatations sans incidence sur son opinion, ainsi que les éventuelles recommandations qui en résultent. Ces éléments doivent être clairement dissociés de l'opinion.

Modifications de l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur

151. L'auditeur doit modifier l'opinion contenue dans son rapport s'il en est arrivé à la conclusion que, sur la base des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble ne sont pas exempts d'anomalies significatives, ou s'il n'a pas été en mesure de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de conclure que les états financiers pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives. Les auditeurs peuvent

formuler trois types d'opinions modifiées: une opinion avec réserve, une opinion défavorable et une impossibilité d'exprimer une opinion.

Détermination du type d'opinion modifiée

152. Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend:

- de la nature du problème donnant lieu à la modification de l'opinion, à savoir: les états financiers comportent des anomalies significatives ou, dans le cas d'une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, ils pourraient comporter des anomalies significatives;
- du jugement de l'auditeur concernant le caractère diffus dans les états financiers des incidences ou des incidences éventuelles du problème.

153. L'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve lorsque: 1) il conclut, après avoir recueilli des éléments suffisants et appropriés, que les anomalies, prises individuellement ou cumulées, ont une incidence significative mais n'ont pas de caractère diffus dans les états financiers, ou 2) il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être significatives mais ne pas avoir de caractère diffus dans les états financiers.

154. L'auditeur doit exprimer une opinion défavorable lorsqu'il conclut, après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés, que des anomalies, prises individuellement ou cumulées, ont à la fois une incidence significative et un caractère diffus dans les états financiers.

155. L'auditeur doit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels forger son opinion, et qu'il conclut que les incidences éventuelles sur les états financiers d'anomalies non détectées pourraient être à la fois significatives et avoir un caractère diffus. Si, après avoir accepté la mission, l'auditeur se rend compte que la direction a imposé une limitation à l'étendue de ses travaux d'audit et qu'il estime que cette limitation le conduira vraisemblablement à exprimer une opinion avec réserve ou à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers, il doit demander à la direction de lever cette limitation.

156. S'il exprime une opinion modifiée, l'auditeur doit également modifier l'intitulé afin qu'il corresponde au type d'opinion formulée. L'ISSAI 1705¹⁹ comporte des indications supplémentaires sur la formulation spécifique à utiliser lorsqu'il s'agit d'exprimer une opinion modifiée et de décrire la responsabilité de l'auditeur. Elle présente également des exemples de rapports.

¹⁹ ISSAI 1705 - Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant.

Paragraphes d'observations et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur

157. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers et d'une importance telle que ce dernier est essentiel à leur compréhension des états financiers, mais qu'il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que ce point présenté ou mentionné dans les états financiers ne comporte pas d'anomalies significatives, il doit inclure un paragraphe d'observations dans son rapport d'audit. Ce paragraphe doit uniquement faire référence à l'information présentée ou mentionnée dans les états financiers.

158. Un paragraphe d'observations doit:

- être inséré immédiatement après le paragraphe d'opinion;
- porter le titre «Paragraphe d'observations» ou un autre intitulé approprié;
- mentionner une référence claire au point sur lequel l'attention est attirée, ainsi que l'endroit des états financiers où une description détaillée de la question est fournie;
- préciser que l'opinion de l'auditeur n'est pas modifiée au regard du point mis en exergue dans le paragraphe d'observations.

159. Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qui, selon son jugement, est utile à la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, de la responsabilité de l'auditeur ou de son rapport d'audit, et que ceci n'est pas interdit par la loi ou la réglementation, il doit le faire dans un paragraphe de son rapport d'audit, sous l'intitulé «Paragraphe relatif à d'autres points» ou tout autre titre approprié. Il doit inclure ce paragraphe immédiatement après le paragraphe d'opinion et, le cas échéant, le paragraphe d'observations.

160. Si l'auditeur envisage d'inclure dans son rapport d'audit un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points, il doit en faire part aux personnes responsables de la gouvernance et leur communiquer la formulation proposée. Il peut également être tenu ou décider de le notifier à d'autres parties (par exemple le pouvoir législatif) que les seules personnes responsables de la gouvernance.

161. Dans le secteur public, les mandats d'audit ou les attentes en la matière peuvent avoir pour effet de multiplier les situations susceptibles de faire l'objet d'un paragraphe d'observations (concernant un point correctement décrit dans les états financiers) ou un paragraphe relatif à d'autres points (concernant des informations non fournies dans les états financiers).

Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs

162. La notion de «données comparatives» fait référence aux montants et aux informations fournis dans les états financiers pour une ou plusieurs périodes précédentes. L'auditeur doit déterminer si les états financiers comprennent les données comparatives requises par le référentiel d'information financière applicable et si ces informations sont correctement présentées. À cette fin, l'auditeur doit apprécier si:

- les données comparatives sont cohérentes avec les montants et autres informations présentés pour la période précédente ou, si nécessaire, ont été retraités;

- les méthodes comptables appliquées aux données comparatives sont similaires à celles appliquées pour la période en cours ou, s'il y a eu des changements de méthodes comptables, si ceux-ci ont été correctement pris en considération et sont présentés et communiqués de manière appropriée.

163. Si l'auditeur a connaissance, lors de la réalisation de l'audit de la période en cours, d'une possible anomalie significative dans les données comparatives, il doit mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires nécessaires au regard des circonstances en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une anomalie significative.
164. Les données comparatives peuvent prendre la forme de données chiffrées correspondantes qui font partie intégrante des états financiers de la période en cours et sont censées être lues uniquement en relation avec les montants et autres informations relatifs à la période en cours. Lorsque des données chiffrées correspondantes sont présentées, l'opinion de l'auditeur ne doit pas s'y référer, sauf dans les cas suivants:
- si le rapport de l'auditeur sur la période précédente, tel qu'émis précédemment, comportait une opinion avec réserve, l'impossibilité d'exprimer une opinion, ou une opinion défavorable, et si le point à l'origine de cette opinion modifiée n'a pas été résolu, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable, modifiée en fonction des chiffres correspondants qui y sont présentés;
 - si l'auditeur recueille des éléments probants faisant apparaître qu'il existe une anomalie significative dans les états financiers de la période précédente sur lesquels une opinion d'audit non modifiée a été émise, et que les chiffres correspondants n'ont pas été correctement retraités ou que des informations appropriées n'ont pas été fournies, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable dans son rapport d'audit sur les états financiers de la période en cours;
 - si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans son rapport, dans un paragraphe relatif à d'autres points, que les chiffres correspondants n'ont pas été contrôlés.

L'auditeur doit analyser ces cas en se servant de l'exercice en cours à des fins de comparaison, ainsi que les éléments d'appréciation du caractère significatif pour l'exercice en cours. Lorsque des états financiers comparatifs sont présentés, l'opinion de l'auditeur doit faire référence à chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés et sur lesquelles une opinion d'audit est exprimée.

165. Lorsqu'il émet un rapport d'audit sur les états financiers de la période précédente en relation avec l'audit de la période en cours, l'auditeur doit, si son opinion d'audit sur les états financiers de la période précédente diffère de celle exprimée précédemment, indiquer les raisons essentielles de cette opinion différente dans un paragraphe relatif à d'autres points.
166. Si les états financiers de la période précédente ont déjà été contrôlés par un autre auditeur, l'auditeur doit, en plus d'exprimer une opinion sur les états financiers de la période en cours, indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points:

- que les états financiers de la période précédente ont été audités par un autre auditeur;
- le type d'opinion exprimée par l'auditeur précédent et, s'il s'agissait d'une opinion modifiée, motiver sa décision;
- la date du rapport précédent (à moins que le rapport de l'auditeur précédent sur les états financiers de la période précédente ne soit joint également aux états financiers de la période en cours).

167. Si l'auditeur conclut qu'il existe une anomalie significative affectant les états financiers d'une période précédente sur lesquels l'auditeur précédent avait établi un rapport d'audit sans opinion modifiée, l'auditeur doit signaler l'anomalie au niveau hiérarchique approprié de la direction et aux personnes responsables de la gouvernance, et exiger que l'auditeur précédent en soit informé. Si les états financiers de la période précédente sont modifiés et si l'auditeur précédent est d'accord pour émettre un nouveau rapport d'audit sur ces états financiers modifiés, l'auditeur ne doit faire porter son rapport d'audit que sur la période en cours.

168. Si les états financiers de la période précédente n'ont pas été audités, l'auditeur doit indiquer dans un paragraphe relatif à d'autres points que les états financiers comparatifs ne sont pas audités. Une telle mention, cependant, n'exonère pas l'auditeur de l'obligation de recueillir suffisamment d'éléments probants appropriés sur les soldes d'ouverture pour avoir l'assurance qu'ils ne contiennent pas d'anomalies affectant de manière significative les états financiers de la période en cours. L'ISSAI 1710²⁰ comporte des indications supplémentaires sur les données comparatives.

Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités

169. L'auditeur doit procéder à la lecture des autres informations afin de déceler les éventuelles incohérences significatives ou anomalies significatives dans les faits relatés, entre ces informations et les états financiers audités. Si, à la lecture des autres informations, l'auditeur relève une incohérence significative ou une anomalie significative dans les faits relatés, il doit déterminer s'il convient de modifier les états financiers audités ou les autres informations. Parmi les mesures envisageables, l'auditeur peut modifier son opinion, ne pas délivrer son rapport, démissionner (dans les rares cas où cela est possible dans le secteur public), faire part de ses réserves aux personnes responsables de la gouvernance ou insérer un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport.

170. Si l'auditeur décèle une incohérence significative ou une anomalie significative dans les faits relatés et que la direction refuse de la corriger, il doit faire part de ses réserves aux personnes responsables de la gouvernance. Il peut également être tenu ou décider de le notifier à d'autres parties (par exemple le pouvoir législatif) que les seules personnes responsables de la gouvernance. L'ISSAI 1720²¹ comporte des indications supplémentaires sur les responsabilités de l'auditeur au regard des autres documents.

²⁰ ISSAI 1710 – Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs.

²¹ ISSAI 1720 – Les responsabilités de l'auditeur au regard des autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités.

Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique

171. L'auditeur est censé déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière utilisé pour l'établissement des états financiers. Dans un audit d'états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit acquérir la connaissance:

- de l'objectif pour lequel les états financiers sont établis;
- des utilisateurs présumés;
- des éléments retenus par la direction pour déterminer le caractère acceptable du référentiel d'information financière applicable en la circonstance.

172. Dans le cadre de la planification et de la réalisation d'un audit à caractère spécifique, l'auditeur doit déterminer si l'application des normes ISSAI requiert des conditions particulières dans le contexte de la mission.

173. Pour se forger une opinion et rendre son rapport sur des états financiers à caractère spécifique, l'auditeur doit appliquer les mêmes diligences que celles requises pour les états financiers à caractère général. Le rapport d'audit sur des états financiers à caractère spécifique doit:

- décrire l'objectif poursuivi par les états financiers présentés;
- faire référence à la responsabilité de la direction dans la détermination du caractère acceptable du référentiel d'information financière applicable en la circonstance, lorsque la direction a le choix entre plusieurs référentiels d'information financière pour l'établissement des états financiers.

174. L'auditeur doit inclure un paragraphe d'observations pour attirer l'attention des utilisateurs sur le fait que les états financiers ont été établis conformément à un référentiel d'information financière à caractère spécifique et que, par conséquent, ils pourraient ne pas convenir à d'autres fins.

175. L'ISSAI 1800²² comporte des indications supplémentaires sur les aspects particuliers concernant les audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique.

Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers

176. Dans le cas d'un audit d'états financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'états financiers, l'auditeur doit d'abord déterminer si l'audit est réalisable. Les principes fondamentaux s'appliquent aux audits d'états financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'états financiers, que l'auditeur soit ou non également désigné pour contrôler le jeu complet des états financiers de l'entité. Si l'auditeur n'est pas également désigné pour contrôler le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit déterminer si l'audit d'états

²² ISSAI 1800 – Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique.

financiers pris isolément ou d'un élément spécifique d'états financiers est conforme aux principes fondamentaux définis dans les normes d'audit correspondantes.

177. L'auditeur doit également déterminer si l'application du référentiel d'information financière conduira à une présentation qui fournira des informations adéquates permettant aux utilisateurs présumés de comprendre l'information contenue dans les états financiers ou dans l'élément de ceux-ci, ainsi que l'incidence des opérations et des événements significatifs sur cette information.
178. L'auditeur doit examiner si la forme de l'opinion envisagée est appropriée au regard des circonstances de la mission et, si nécessaire, adapter les diligences requises pour son rapport.
179. Lorsque l'auditeur entreprend une mission ayant pour but de rendre un rapport sur des états financiers pris isolément ou un élément spécifique d'états financiers, conjointement avec une mission d'audit portant sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il doit exprimer une opinion séparée pour chaque mission.
180. Lorsque l'opinion dans le rapport de l'auditeur sur le jeu complet d'états financiers d'une entité est modifiée ou que le rapport comporte un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points, l'auditeur doit déterminer l'incidence que cette modification peut avoir sur son rapport d'audit relatif à des états financiers pris isolément ou un élément spécifique d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur doit modifier son opinion ou insérer un paragraphe d'observations ou un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport d'audit sur les états financiers pris isolément ou l'élément spécifique d'états financiers.
181. Lorsque l'auditeur arrive à la conclusion qu'il est nécessaire d'exprimer une opinion défavorable ou de formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers de l'entité, il ne peut exprimer d'opinion non modifiée sur des états financiers pris isolément ou sur un élément spécifique d'états financiers. Ceci tient au fait que cette opinion non modifiée serait en contradiction avec l'opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le jeu complet d'états financiers. L'ISSAI 1805²³ comporte des diligences requises et des indications supplémentaires sur la publication de ces rapports conjointement à l'opinion sur le jeu complet d'états financiers.

²³ ISSAI 1805 – Aspects particuliers – Audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'états financiers.

Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris les états financiers de l'ensemble des services de l'État)

182. **Les auditeurs qui ont pour mission de contrôler les états financiers d'un groupe doivent obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'information financière de tous les composants, ainsi que sur le processus de consolidation, pour pouvoir exprimer une opinion sur le fait que les états financiers de l'ensemble des services de l'État, dans tous leurs aspects significatifs, ont été établis ou non conformément au référentiel d'information financière applicable.**
183. Les principes énoncés dans l'ISSAI 200 s'appliquent à tous les audits d'états financiers du secteur public, que ceux-ci concernent l'ensemble des services de l'État ou seulement une partie d'entre eux. Lorsque l'auditeur a pour mission de contrôler les états financiers d'un groupe, comme les comptes de l'ensemble des services de l'État, il se peut que des exigences et des aspects particuliers s'appliquent. L'auditeur qui contrôle les états financiers d'un groupe est dénommé «auditeur du groupe». L'auditeur du groupe doit établir une stratégie d'audit du groupe et un programme de travail. Les principes de connaissance de l'entité supposent une connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, y compris des contrôles globaux au niveau du groupe, ainsi que du processus de consolidation. La connaissance ainsi acquise doit être suffisante pour confirmer ou réviser le recensement initial des composants qui sont susceptibles d'être importants pour les états financiers du groupe et pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans ces derniers, qu'elles soient dues à des fraudes ou à des erreurs.
184. Les composants d'états financiers d'un groupe peuvent inclure des agences, des services, des bureaux, des entreprises, des fonds, des entités composantes, des districts, des entreprises conjointes et des organisations non gouvernementales. Un composant peut être considéré comme important:
- parce qu'il revêt à lui seul une importance financière;
 - si, en raison de sa nature ou de circonstances particulières, il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe;
 - s'il est concerné par des questions auxquelles l'opinion publique se montre extrêmement sensible, comme celles touchant la sécurité nationale, les projets financés par des dons ou les informations sur les recettes fiscales.
185. Dans le secteur public, il peut s'avérer difficile de décider quels composants intégrer dans les états financiers d'un groupe. L'application du référentiel d'information financière peut donner lieu à l'exclusion d'un type particulier d'agence, de service, de bureau, d'entreprise, de fonds, de district, d'entreprise conjointe ou d'organisation non gouvernementale des états financiers du groupe. En l'occurrence, si l'auditeur d'un groupe du secteur public estime que cette situation peut donner lieu à une présentation trompeuse des états financiers du groupe, il peut examiner non seulement son incidence sur le rapport d'audit, mais également s'il convient de faire part de ce point au pouvoir législatif ou à tout autre organisme de régulation compétent.

186. Dans certaines situations, il se peut que le référentiel d'information financière ne fournisse pas d'indications spécifiques quant à l'inclusion d'un type particulier d'agence, de service, de bureau, d'entreprise, de fonds, de district, d'entreprise conjointe ou d'organisation non gouvernementale dans les états financiers du groupe, ou à son exclusion de ceux-ci. L'auditeur du groupe peut, en pareil cas, participer aux discussions entre la direction du groupe et celle du composant pour déterminer si l'intégration du composant dans les états financiers du groupe permet d'obtenir une présentation fidèle. Cette difficulté peut avoir une incidence sur l'utilisation des travaux des auditeurs de composants d'un groupe. Il est possible que la direction du groupe ne soit pas d'accord pour inclure le composant dans les états financiers consolidés, ce qui peut limiter la capacité, pour l'auditeur du groupe, de communiquer avec l'auditeur du composant et d'utiliser les travaux de ce dernier.
187. Lorsqu'il s'agit d'un composant significatif en raison de son importance financière au niveau du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour son compte, doit effectuer un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé, par l'auditeur du groupe, pour ce composant. Dans le cas d'un composant qui est important en raison du fait qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe à cause de sa nature ou de circonstances spécifiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur du composant pour son compte, ne devra pas forcément réaliser un audit de l'information financière, mais pourra éventuellement appliquer des procédures d'audit spécifiques en relation avec les risques importants relevés. En ce qui concerne les composants non significatifs, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.
188. Lors de l'élaboration ou de l'adoption de normes d'audit fondées sur les principes fondamentaux de l'audit financier ou en concordance avec ces derniers, il peut être utile de consulter les indications détaillées fournies dans l'ISSAI 1600²⁴, consacrée aux audits des états financiers d'un groupe.

²⁴ ISSAI 1600 – Aspects particuliers – Audits des états financiers d'un groupe (y compris les travaux des auditeurs des composants).