

ISSAI 200

Principes de l'audit financier

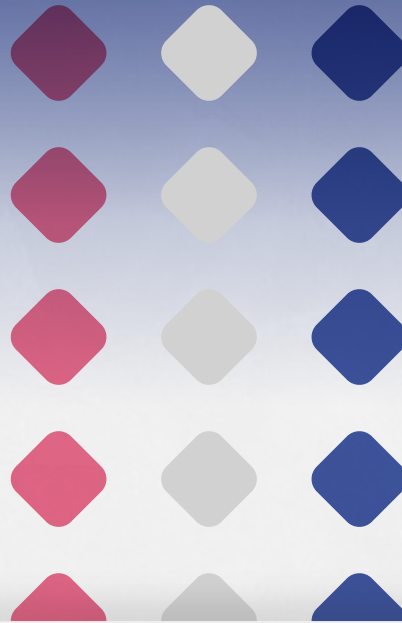
Les normes internationales des Institutions supérieures de contrôle, ISSAI, sont émises par l'Organisation internationale des Institutions de contrôle des finances publiques, INTOSAI. Pour plus de renseignements, consultez www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI, 2020

- 1) Approuvé en tant que normes **Générales en matière d'Audit Gouvernemental et normes ayant une importance éthique** en 2001
- 2) Contenu reformulé et approuvé en tant que **Principes Fondamentaux de l'Audit Financier** en 2013
- 3) Contenu reformulé et approuvé en tant que **Principes d'Audit Financier** en 2020

L'ISSAI 200 est disponible dans toutes les langues officielles de l'INTOSAI: Arabe, Anglais, Français, Allemand et Espagnol

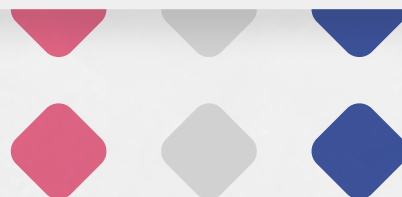


TABLE DES MATIÈRES

1. INTRODUCTION	5
2. CHAMP D'APPLICATION DE L'ISSAI 200	7
3. CADRE DE L'AUDIT FINANCIER	8
Définition et objectifs de l'audit financier	8
Conditions préalables à la réalisation d'un audit d'états financiers conforme aux ISSAI	9
Référentiel d'information financière	9
Évaluation du référentiel d'information financière	10
4. ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT FINANCIER	12
Sujet considéré dans le contexte de l'audit financier	12
Trois intervenants dans un audit financier	12
Critères utilisés lors d'un audit financier	13
Mission d'assurance raisonnable	13
5. PRINCIPES DE L'AUDIT FINANCIER	14
Accord sur les termes de la mission	14
Planification	15
Caractère significatif	15
Connaissance de l'entité auditée	16

Détermination et évaluation des risques	16
Réponse aux risques évalués	17
Considérations relatives à la fraude	18
Considérations relatives à la continuité d'exploitation	18
Considérations relatives aux lois et aux règlements lors d'un audit d'états financiers	19
Éléments probants	20
Évaluation des anomalies	20
Formulation d'une opinion et établissement d'un rapport sur les états financiers	20
Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur	21
Ajout de paragraphes d'observations et de paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur	22
Prise en considération des événements postérieurs à l'établissement des états financiers	23
Données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs	23
Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités	24
Considérations relatives aux audits d'états financiers consolidés	25

- 1) L'auditeur financier du secteur public exerce ses fonctions dans l'intérêt général en fournissant des services d'audit financier. Ces derniers visent à donner une assurance sur les informations financières élaborées par des autorités ou des entités du secteur public concernant leur utilisation et leur gestion de fonds et d'actifs publics. Le résultat de ces travaux, présenté sous la forme d'opinions et/ou de rapports d'audit, peut servir de base pour demander aux personnes responsables de rendre des comptes. À ce titre, l'audit financier constitue un élément important du processus d'obligation de rendre compte en matière de finances publiques.
- 2) Les normes professionnelles et les lignes directrices contribuent à la qualité et au professionnalisme du contrôle des finances publiques et, par suite, étayent la crédibilité de la profession et de ses travaux. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ci-après les «ISSAI»), élaborées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ci-après «l'INTOSAI»), visent à promouvoir la réalisation d'un contrôle indépendant et efficace, et servent de base aux membres de l'INTOSAI pour élaborer leurs propres approches professionnelles sur mesure conformément à leur mandat ainsi qu'aux lois et règlements nationaux. Les principes énoncés dans ces normes ne prévalent pas sur les lois, règlements ou mandats nationaux.
- 3) L'ISSAI 100 intitulée «Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques» énonce les principes fondamentaux applicables à toutes les missions de contrôle du secteur public. L'ISSAI 200 complète les principes

fondamentaux énoncés dans l'ISSAI 100, en traitant plus particulièrement du contexte propre aux audits d'états financiers. Ces deux normes constituent les fondements de l'ensemble complet des prises de position professionnelles de l'INTOSAI dans ce domaine et doivent être toutes deux respectées.

- 4) Les ISSAI concernant l'audit financier visent essentiellement à fournir aux membres de l'INTOSAI un corpus complet de principes et de normes pour l'audit des états financiers (ou d'autres types d'informations financières) d'entités du secteur public. Dès lors, les principes énoncés dans l'ISSAI 200 constituent la base des normes d'audit plus spécifiques à l'audit financier (les ISSAI 2000 à 2899) ainsi que des lignes directrices sur la façon de les appliquer (les documents GUID 2900 à 2999). Les ISSAI comportent des *[modalités d'application]* publiées par l'INTOSAI pour fournir des orientations sur l'application des normes internationales d'audit (ISA) correspondantes élaborées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (*International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*). Parfois, il se peut que les institutions supérieures de contrôle (ISC) combinent des audits financiers et des éléments d'audits de conformité et/ou d'audits de la performance, auquel cas les principes relatifs aux différents types d'audit concernés s'appliquent.
- 5) L'ISSAI 200 énonce les principes clés relatifs à l'audit d'états financiers, pris isolément ou consolidés, ou d'éléments spécifiques d'états financiers. Elle porte sur:
 - le champ d'application de l'ISSAI 200;
 - le cadre de l'audit financier;
 - les éléments constitutifs de l'audit financier;
 - les principes de l'audit financier.

2

CHAMP D'APPLICATION DE L'ISSAI 200

- 6) L'ISSAI 200 énonce les principes applicables à l'audit d'états financiers ou d'autres formes de présentation des informations financières. Ces principes établissent les exigences minimales pour l'ensemble des normes d'audit du secteur public fixées au niveau national ou pour les normes appliquées par une ISC et élaborées par elle-même ou par d'autres. Le champ d'application des ISSAI fait l'objet de l'ISSAI 100.

DÉFINITION ET OBJECTIFS DE L'AUDIT FINANCIER

- 7) L'audit financier consiste à déterminer, moyennant l'obtention d'éléments probants, si les informations financières d'une entité sont présentées dans ses états financiers conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire en vigueur. Dans le cas des référentiels fondés sur le principe de la présentation fidèle, l'auditeur évalue si les informations donnent une image fidèle de la situation. Dans le cas des référentiels reposant sur la notion de conformité, l'auditeur évalue dans quelle mesure la conformité est assurée.
- 8) L'audit financier vise, moyennant l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, à fournir aux utilisateurs une opinion et/ou un rapport d'audit indiquant avec une assurance raisonnable si les états financiers ou d'autres formes de présentation des informations financières reflètent fidèlement la situation et/ou sont présenté(e)s, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière et au cadre réglementaire en vigueur.

CONDITIONS PRÉALABLES À LA RÉALISATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS CONFORME AUX ISSAI

- 9) Avant de commencer une mission d'audit financier, l'auditeur doit:
- évaluer si le référentiel d'information financière de l'entité auditée est acceptable;
 - s'assurer que la direction de l'entité connaît et comprend ses responsabilités en ce qui concerne:
 - » l'établissement d'états financiers conformes au référentiel d'information financière applicable;
 - » le 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;
 - » la fourniture à l'auditeur d'un accès à toutes les informations et personnes nécessaires à l'accomplissement de la mission d'audit.

RÉFÉRENTIEL D'INFORMATION FINANCIÈRE

- 10) Les référentiels d'information financière ont:
- un caractère général lorsqu'ils sont conçus pour répondre aux besoins d'informations d'un large éventail d'utilisateurs; ou
 - un caractère spécifique lorsqu'ils sont conçus pour répondre aux besoins d'un utilisateur ou d'un groupe d'utilisateurs bien précis (par exemple les dispositions en matière d'information financière établies par une organisation internationale de financement, par un organe directeur, par le pouvoir législatif ou par un contrat).
- 11) Les principes énoncés dans l'ISSAI 200 sont applicables aux audits de différents types d'états financiers, qu'ils aient élaborés conformément à un référentiel à caractère général (comme les normes IPSAS, les normes IFRS ou les référentiels d'information financière nationaux) ou à un référentiel à caractère spécifique.

- 12) En outre, les référentiels d'information financière peuvent être fondés sur:
- la notion de conformité, lorsqu'ils énoncent les règles et exigences à respecter strictement dans tous les cas; ou
 - le principe de la présentation fidèle, lorsqu'ils admettent que, pour que les états financiers de l'entité donnent une image fidèle de sa situation, il se peut que les personnes chargées de les établir doivent déroger aux exigences du référentiel ou fournir des informations supplémentaires.
- 13) Les principes de l'ISSAI 200 s'appliquent également aux audits des entités publiques qui élaborent des informations financières (y compris des états financiers pris isolément ou des éléments, des comptes ou des rubriques spécifiques d'états financiers) à l'intention de tiers tels que des organes directeurs, le pouvoir législatif ou d'autres parties exerçant une fonction de surveillance.
- 14) Lorsque l'auditeur est tenu de réaliser des audits de l'exécution budgétaire, ces travaux peuvent inclure l'examen de la régularité des opérations budgétaires et la comparaison entre les montants exécutés et ceux autorisés. Cela peut souvent impliquer l'utilisation de référentiels d'information financière à caractère spécifique ou individuel. Pour ce type de mission d'audit, il se peut que les conditions préalables à la réalisation d'un audit financier définies par les normes ISSAI ne soient pas remplies, mais les principes qu'elles énoncent doivent être respectés dans la mesure du possible.

ÉVALUATION DU RÉFÉRENTIEL D'INFORMATION FINANCIÈRE

- 15) Le référentiel d'information financière doit être applicable à la situation que connaît l'entité auditée, notamment lorsqu'il s'agit de donner une image fidèle de la situation financière et des résultats financiers le cas échéant. Le référentiel d'information financière appliqué est normalement prescrit par la loi, la réglementation ou d'autres sources faisant autorité en la matière. À défaut, la direction établit librement ce référentiel.
- 16) L'auditeur doit évaluer si le référentiel d'information financière utilisé est acceptable. Actuellement, il n'existe aucune base objective et faisant autorité

qui soit communément admise au niveau mondial pour déterminer si un référentiel à caractère général est acceptable. En l'absence d'une telle base, les normes d'information financière établies par des organisations agréées ou reconnues en matière d'élaboration de normes (telles que les IPSAS ou les IFRS) devant obligatoirement être utilisées par certains types d'entités sont présumées acceptables pour les états financiers à caractère général établis par ces entités, pour autant que les organisations en question suivent un processus bien défini et transparent impliquant la délibération et la prise en considération des points de vue d'un large éventail de parties prenantes. Pour être acceptable, un référentiel d'information financière doit permettre de garantir que les informations fournies dans les états financiers sont utiles pour les utilisateurs présumés, à savoir qu'elles sont pertinentes, exhaustives, fiables, objectives et compréhensibles.

- 17) Si le référentiel n'est pas jugé acceptable, l'auditeur doit évaluer l'effet de cette situation sur les états financiers en ce qui concerne les informations manquantes ou son impact sur la situation financière ou sur les résultats financiers:
- si la direction a choisi librement le référentiel d'information, l'auditeur doit suggérer de le modifier; ou
 - s'il est impossible de modifier le référentiel, par exemple parce qu'il est prescrit par la loi ou la réglementation, l'auditeur doit indiquer à l'entité auditée les informations supplémentaires à mentionner dans les états financiers pour éviter qu'ils ne soient trompeurs.
- 18) En tenant compte de la réponse de l'entité auditée, l'auditeur doit déterminer les conséquences de cet état de fait sur l'opinion d'audit ou envisager d'inclure un paragraphe d'observations expliquant l'incidence du référentiel d'information financière sur les résultats, sur l'actif, sur le passif ou sur d'autres aspects. L'auditeur peut aussi envisager d'autres mesures telles qu'informer le pouvoir législatif ou renoncer à la mission d'audit si l'ISC est en mesure de le faire.

4

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'AUDIT FINANCIER

- 19) Lors d'un audit financier dans le secteur public, les éléments définis dans l'ISSAI 100 (le sujet considéré, l'auditeur, la partie responsable, les utilisateurs présumés et les critères) peuvent varier d'une entité auditée à l'autre. Les auditeurs doivent déterminer explicitement ces éléments pour chaque audit et analyser leurs implications.

SUJET CONSIDÉRÉ DANS LE CONTEXTE DE L'AUDIT FINANCIER

- 20) Le sujet considéré d'un audit financier est constitué de la comptabilité d'une entité ainsi que des informations qui s'y rapportent, et est normalement présenté sous la forme d'états financiers (appelés «informations sur le sujet considéré»).

TROIS INTERVENANTS DANS UN AUDIT FINANCIER

- 21) La responsabilité de l'auditeur est de planifier et d'effectuer l'audit conformément aux normes d'audit et au mandat applicables, ainsi que d'en communiquer les résultats.
- 22) La partie responsable assume la responsabilité des informations sur le sujet considéré et du sujet sous-jacent.
- 23) Dans le secteur public, l'«utilisateur présumé» des états financiers est avant tout le pouvoir législatif, qui représente les citoyens (les utilisateurs finals).

Le pouvoir législatif demande à l'exécutif de rendre compte de l'utilisation des fonds publics, en se fondant en grande partie sur les informations fournies par ce dernier. L'assurance obtenue grâce à l'audit financier concernant la fiabilité de ces informations est donc une composante essentielle de ce processus. Parmi les autres utilisateurs présumés peuvent figurer des ministères, s'il s'agit d'états financiers d'entités publiques qui travaillent en leur nom.

CRITÈRES UTILISÉS LORS D'UN AUDIT FINANCIER

- 24) Les critères sont les éléments de référence, les mesures ou les caractéristiques en fonction desquels le sujet considéré est évalué pour aboutir à une conclusion sur les objectifs de l'audit. Les critères utilisés lors d'un audit d'états financiers sont généralement fondés sur le référentiel d'information financière utilisé par la partie responsable pour établir ces derniers.

MISSION D'ASSURANCE RAISONNABLE

- 25) Les audits d'états financiers réalisés conformément aux ISSAI sont des missions d'attestation qui visent à fournir une assurance raisonnable. L'assurance raisonnable correspond à un niveau d'assurance élevé, mais pas absolu. En d'autres termes, elle ne garantit pas que l'audit détectera tous les cas d'anomalies significatives.
- 26) 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, (ou donnent une image fidèle de) la situation financière de [...] ainsi que les (des) résultats de ses opérations et les (des) 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 [...] ».
- 27) Les missions d'assurance limitée, comme certaines missions d'examen de l'information financière, ne sont actuellement pas couvertes par les ISSAI sur l'audit financier.

28) Les principes généraux de l'audit du secteur public sont énoncés dans l'ISSAI 100¹, ainsi que dans les normes relatives à la déontologie, au contrôle qualité et aux responsabilités globales d'un auditeur lors d'un audit d'états financiers. Ils portent sur:

- la déontologie et l'indépendance;
- le jugement et la diligence professionnels, ainsi que l'esprit critique;
- le contrôle qualité;
- la gestion et les compétences de l'équipe d'audit;
- le risque d'audit;
- le caractère significatif;
- la documentation;
- l'établissement de rapports et le suivi;
- la communication.

29) Les paragraphes ci-après énoncent les principes spécifiques relatifs à l'audit financier du secteur public.

» **ACCORD SUR LES TERMES DE LA MISSION**

30) Les termes d'une mission d'audit dans le secteur public sont normalement imposés par la législation. Pour chaque mission d'audit, l'auditeur du secteur

¹ Norme ISSAI 100, paragraphes 34 à 43.

public doit parvenir, avec la direction ou les personnes responsables de la gouvernance, à une compréhension commune de leurs rôles et responsabilités respectifs, de préférence par écrit. Si une mission résulte d'une demande de la direction, des personnes responsables de la gouvernance ou du pouvoir législatif, toutes les parties doivent alors s'accorder sur les termes de celle-ci.

» PLANIFICATION

- 31) L'auditeur doit planifier l'audit de sorte à assurer qu'il est mené de façon efficace et efficiente, en déterminant l'étendue, le calendrier, l'approche et les mesures concrètes à mettre en œuvre.
- 32) Une planification détaillée est essentielle pour l'efficacité et l'efficience de l'audit. La nature et l'étendue de la planification requise dépendront du fait qu'il s'agit du premier audit sur l'entité ou d'une activité récurrente, de la taille et de la complexité de l'entité, ainsi que de l'expérience précédente des membres de l'équipe avec l'entité. La planification doit être actualisée à mesure que la mission progresse, afin de tenir compte des problèmes ou événements inattendus ayant une incidence sur l'évaluation des risques ou sur la réalisation de l'audit.

» CARACTÈRE SIGNIFICATIF

- 33) L'auditeur doit appliquer la notion de caractère significatif, sur le plan quantitatif (les montants concernés) mais aussi, le cas échéant, sur le plan qualitatif (la nature des éléments concernés), lorsqu'il planifie et réalise l'audit, lorsqu'il évalue les constatations et lorsqu'il communique les résultats.
- 34) Lorsqu'il planifie l'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification (ou d'importance relative) global pour les états financiers pris dans leur ensemble, en tenant compte du niveau d'anomalie susceptible d'influencer les utilisateurs de ces derniers. L'auditeur doit ensuite baisser ce seuil de signification lorsqu'il détermine les travaux d'audit à réaliser, afin de réduire à un niveau acceptable le risque que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification global.

- 35) Ce seuil de signification moins élevé (parfois appelé «seuil de planification») doit être utilisé pour aider à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit, ainsi que pour évaluer les résultats de ces procédures. L'ampleur des anomalies non corrigées dans les états financiers doit être comparée au seuil de signification global, compte tenu de leur effet quantitatif et de leur nature, lors de la formulation de l'opinion dans le rapport de l'auditeur. Il se peut que le seuil de signification appliqué à la communication d'informations doive être révisé par rapport à celui établi aux fins de la planification, en fonction des résultats finals de l'entité ou d'autres facteurs.

» CONNAISSANCE DE L'ENTITÉ AUDITÉE

- 36) L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante de l'entité auditée et de l'environnement dans lequel elle exerce ses fonctions, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, afin de détecter et d'évaluer les risques d'anomalies significatives. Le système de contrôle interne d'une entité comporte cinq éléments: l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques de l'entité, le processus de suivi du système de contrôle interne de l'entité, le système d'information de l'entité et les activités de contrôle (y compris les contrôles informatiques).

» DÉTERMINATION ET ÉVALUATION DES RISQUES

- 37) Pour déterminer et évaluer le risque d'anomalie significative, l'auditeur tient compte du risque inhérent (à savoir le risque qu'une rubrique comptable particulière ou une catégorie d'opérations donnée présente des erreurs ou des anomalies) et du risque de non-contrôle (c'est-à-dire le risque que les contrôles internes ne permettent pas d'éviter ou de détecter et corriger certaines erreurs ou anomalies).
- 38) L'auditeur détermine et évalue le risque inhérent sans tenir compte de l'effet des contrôles correspondants, puis vérifie si les risques inhérents sont élevés. L'auditeur doit évaluer la conception des contrôles pertinents pour l'audit (notamment en ce qui concerne les risques inhérents élevés) et examiner s'ils sont susceptibles d'être mis en œuvre dans la pratique.

- 39) L'auditeur doit déterminer et évaluer le risque que les états financiers, pris dans leur ensemble ainsi qu'au niveau des assertions, contiennent des anomalies significatives, afin de décider des procédures d'audit les plus appropriées pour aborder ces risques.
- 40) Les procédures d'évaluation des risques servent à déterminer la nature et l'étendue des travaux d'audit à réaliser, mais n'apportent pas elles-mêmes d'éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder une opinion d'audit.

» **RÉPONSE AUX RISQUES ÉVALUÉS**

- 41) L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés par rapport aux risques évalués d'anomalies significatives, en concevant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ceux-ci. Les procédures d'audit requises pourront être d'autant plus extensives et les éléments probants nécessaires devront être d'autant plus convaincants que le risque sera élevé.
- 42) L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des réponses globales pour faire face aux risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, ainsi que des procédures d'audit supplémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue tiennent compte des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Ces procédures d'audit comportent généralement des tests des contrôles et des contrôles de substance, appelées aussi procédures de corroboration (procédures analytiques et/ou tests de détail).
- 43) Si des contrôles sont susceptibles d'être efficaces, l'auditeur peut envisager de les tester. Si les tests montrent que les contrôles fonctionnent efficacement, cela peut permettre de réduire le nombre de vérifications de détail nécessaires pour parer au risque détecté. Les tests des contrôles devraient être effectués dans les cas où les contrôles de substance seuls ne suffisent pas.

» **CONSIDÉRATIONS RELATIVES À LA FRAUDE**

- 44) Lorsqu'il détermine et évalue les risques d'anomalies significatives, l'auditeur doit examiner si des anomalies significatives pourraient résulter d'actes de fraude. Il doit ensuite apporter les réponses appropriées à ces risques.
- 45) La responsabilité première en matière de prévention et de détection de la fraude incombe à la direction d'une entité ou aux responsables de la gouvernance. L'auditeur est chargé de déterminer avec une assurance raisonnable dans quelle mesure les états financiers sont exempts d'anomalies significatives. Ces dernières peuvent résulter d'une erreur ou d'une fraude. Toutefois, en raison de sa nature, la fraude est très difficile à détecter pour les auditeurs. C'est pourquoi rien ne garantit que toutes les anomalies significatives causées par des fraudes seront détectées. Dès lors, l'auditeur doit examiner quelles procédures d'audit doivent être mises en œuvre le cas échéant si le risque de fraude est élevé. Il doit envisager de communiquer aux autorités compétentes tous les cas de fraude ou de fraude présumée détectés au cours de l'audit.

» **CONSIDÉRATIONS RELATIVES À LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION**

- 46) L'auditeur doit se prononcer à l'issue de ses travaux sur l'existence ou non d'événements ou de circonstances faisant peser une incertitude significative concernant l'intention et la capacité de l'entité auditée de poursuivre ses activités.
- 47) La continuité d'exploitation d'une entité auditée est un principe fondamental ayant un impact sur les états financiers, étant donné son incidence sur la base comptable à utiliser, notamment la valeur comptable des éléments d'actif et de passif.
- 48) L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour aboutir à une conclusion sur le fait que la direction s'est fondée sur l'hypothèse de la continuité d'exploitation lors de l'établissement des états financiers et, au besoin, en rendre compte.

» **CONSIDÉRATIONS RELATIVES AUX LOIS ET AUX RÈGLEMENTS LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS**

- 49) L'auditeur doit déterminer les risques d'anomalies significatives résultant du non-respect des lois et des règlements, et y répondre de façon appropriée.
- 50) L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des dispositions des lois et règlements qui ont une incidence directe sur la détermination des montants et informations significatifs figurant dans les états financiers. L'auditeur doit aussi mettre en œuvre des procédures d'audit pour aider à détecter les cas de non-respect des autres lois et règlements qui risquent indirectement d'avoir une incidence non négligeable sur les états financiers.
- 51) Dans le secteur public, il peut exister d'autres responsabilités en matière d'audit ayant trait à la prise en considération de lois ou règlements se rapportant à l'audit des états financiers ou à d'autres aspects des activités de l'entité. Lorsque c'est le cas, l'auditeur doit opérer une distinction entre, d'une part, l'étendue des travaux réalisés pour vérifier le respect des lois et règlements en vue de la formulation d'une opinion sur les états financiers et, d'autre part, les travaux d'audit réalisés pour vérifier d'autres questions liées à la conformité en vue de la formulation d'une opinion (et/ou de l'établissement d'un rapport) d'audit sur la conformité.
- 52) L'auditeur doit acquérir une connaissance appropriée du cadre juridique et réglementaire applicable à l'environnement spécifique dans lequel l'entité auditée exerce ses activités, y compris de la façon dont elle respecte ce cadre.
- 53) Les dispositions de certaines lois ou règlements ont une incidence directe sur les états financiers, dans la mesure où elles déterminent les montants et les informations qui y figurent. D'autres textes législatifs ou réglementaires doivent être respectés par l'entité ou définissent les dispositions en vertu desquelles l'entité exerce ses activités, mais n'ont qu'une incidence indirecte sur ses états financiers.

» ÉLÉMENTS PROBANTS

- 54) L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (en quantité et en qualité) sur lesquels fonder les conclusions et l'opinion d'audit.
- 55) La quantité d'éléments probants nécessaire pour étayer une conclusion dépend de l'évaluation, par l'auditeur, des risques d'anomalies, ainsi que de la qualité de ces éléments probants. La qualité des éléments probants tient à leur pertinence et à leur fiabilité. La fiabilité des éléments probants dépend de leur origine, de leur nature et des circonstances dans lesquelles ils sont recueillis.

» ÉVALUATION DES ANOMALIES

- 56) L'auditeur doit consigner les anomalies relevées au cours de l'audit et les signaler à la direction ou aux personnes responsables de la gouvernance. Il doit évaluer si les anomalies appellent des travaux d'audit supplémentaires ainsi que leur impact sur les états financiers, si elles ne sont pas corrigées.
- 57) L'auditeur doit évaluer si les anomalies non corrigées, prises individuellement ou cumulées, sont significatives, afin de déterminer leur effet éventuel sur l'opinion d'audit.

» FORMULATION D'UNE OPINION ET ÉTABLISSEMENT D'UN RAPPORT SUR LES ÉTATS FINANCIERS

- 58) Sur la base des éléments probants, l'auditeur doit formuler une opinion indiquant si les états financiers ont été élaborés conformément au référentiel d'information financière applicable et s'ils sont exempts d'anomalies significatives.
- 59) Afin de forger son opinion, l'auditeur doit d'abord déterminer s'il dispose d'une assurance raisonnable quant à la question de savoir si les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

- 60) L'auditeur doit exprimer une opinion non modifiée lorsque les éléments probants montrent que les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
- 61) Lorsque l'auditeur conclut que, compte tenu des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou lorsqu'il n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour conclure si les états financiers pris dans leur ensemble comportent ou non des anomalies significatives, il doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport d'audit conformément aux dispositions de la section intitulée «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur».
- 62) Parallèlement à l'opinion sur les états financiers qu'il doit formuler, l'auditeur peut être tenu, en vertu de la loi ou de la réglementation, d'ajouter dans son rapport des observations et des constatations sans incidence sur son opinion, ainsi que les éventuelles recommandations qui en découlent. Ces éléments doivent être clairement dissociés de l'opinion.

» EXPRESSION D'UNE OPINION MODIFIÉE DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR

- 63) L'auditeur doit exprimer une opinion modifiée dans son rapport s'il arrive à la conclusion que, compte tenu des éléments probants recueillis, les états financiers pris dans leur ensemble comportent des anomalies significatives, ou s'il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour aboutir à une conclusion.
- 64) L'auditeur peut formuler trois types d'opinions modifiées:
- une opinion avec réserve – lorsqu'il conclut après avoir recueilli des éléments probants suffisants et appropriés (ou parce qu'il n'a pas été en mesure de le faire), que les anomalies, prises individuellement ou cumulées, ont (ou pourraient avoir) une incidence significative mais pas de caractère généralisé;
 - 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 généralisé; ou

- une impossibilité d'exprimer une opinion – lorsqu'il n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, en raison d'une incertitude ou d'une limitation de l'étendue de l'audit ayant à la fois une incidence significative et un caractère généralisé.

65) Le choix du type d'opinion modifiée qui convient dépend:

- de la nature du problème donnant lieu à l'expression d'une opinion modifiée, c'est-à-dire de la question de savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives ou, lorsqu'il n'a pas été possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, s'ils pourraient en comporter;
- du jugement de l'auditeur concernant le caractère généralisé de l'incidence, avérée ou potentielle, du problème sur les états financiers.

» AJOUT DE PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET DE PARAGRAPHES RELATIFS À D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR

66) Si l'auditeur considère qu'il est nécessaire d'attirer l'attention des utilisateurs sur un point présenté ou mentionné dans les états financiers dont l'importance est telle que la compréhension des états financiers en dépend, et s'il dispose d'éléments probants suffisants et appropriés justifiant le fait que ce point est présenté ou mentionné dans les états financiers sans anomalies significatives, il doit alors inclure un paragraphe d'observations dans son rapport d'audit.

67) Si considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou mentionnés dans les états financiers qu'il juge utile à la compréhension, par les utilisateurs, de l'audit, des responsabilités 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.

» **PRISE EN CONSIDÉRATION DES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À L'ÉTABLISSEMENT DES ÉTATS FINANCIERS**

- 68) L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour s'assurer que tous les événements intervenus entre la date des états financiers et celle de son rapport qui nécessitent d'ajuster ces derniers ou qui doivent y faire l'objet d'une information ont bien été détectés et y sont présentés de façon appropriée.
- 69) L'auditeur doit également donner des suites appropriées 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.

» **DONNÉES COMPARATIVES – CHIFFRES CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS COMPARATIFS**

- 70) L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de déterminer si toutes les données comparatives figurant dans les états financiers ont été présentées, dans tous leurs aspects significatifs, conformément aux exigences sur les données comparatives imposées par le référentiel d'information financière applicable. L'auditeur doit aussi en faire état conformément à ses responsabilités en matière d'information.
- 71) La notion de «données comparatives» fait référence aux montants et aux informations fournis dans les états financiers en ce qui concerne une ou plusieurs périodes précédentes. Les chiffres correspondants sont les montants et autres informations pour la période précédente qui font partie intégrante des états financiers de la période visée par l'audit. Les états financiers comparatifs sont des états financiers où les montants et autres informations pour la période précédente sont présentés à titre de comparaison avec la période visée par l'audit, avec le même niveau d'information que pour celle-ci.
- 72) L'auditeur doit apprécier si les données comparatives correspondent aux montants et autres informations présentés pour la période précédente ou, le

cas échéant, si elles ont été retraitées. L'auditeur doit évaluer si les méthodes comptables utilisées pour les données comparatives sont cohérentes avec celles appliquées pour la période visée par l'audit 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.

- 73) Dans le cas des chiffres correspondants, l'opinion de l'auditeur sur les états financiers porte uniquement sur la période visée par l'audit. Dans le cas des états financiers comparatifs, l'opinion de l'auditeur concerne chacune des périodes pour lesquelles des états financiers sont présentés.

» **RESPONSABILITÉS DE L'AUDITEUR CONCERNANT LES AUTRES INFORMATIONS PRÉSENTÉES DANS DES DOCUMENTS CONTENANT DES ÉTATS FINANCIERS AUDITÉS**

- 74) L'auditeur doit procéder à la lecture de toutes les autres informations figurant dans le rapport annuel d'une entité et examiner si les faits relatés présentent des incohérences ou des inexactitudes significatives par rapport aux états financiers audités ou aux connaissances qu'il a acquises au cours de l'audit. Si, en examinant les autres informations, l'auditeur relève une incohérence ou une inexactitude significatives dans les faits relatés, il doit déterminer si les états financiers audités ou les autres informations doivent être révisés.
- 75) Par «autres informations», il faut entendre les informations financières ou non financières (autres que les états financiers et le rapport d'audit y afférent) figurant dans le rapport annuel d'une entité. Il s'agit généralement d'un document ou d'une série de documents, élaborés habituellement tous les ans par la direction ou par les personnes responsables de la gouvernance, en vertu de la loi, de la réglementation ou de la coutume, afin de fournir aux parties prenantes des informations sur les activités de l'entité ainsi que sur ses résultats financiers et sa situation financière tels qu'ils sont présentés dans les états financiers.
- 76) Lorsqu'il relève une incohérence significative, l'auditeur peut être tenu de prendre l'une des mesures suivantes: modifier son opinion, ne pas délivrer son rapport, renoncer à la mission (dans les rares cas où cela est possible

dans le secteur public), signaler l'incohérence aux personnes responsables de la gouvernance ou insérer un paragraphe relatif à d'autres points dans son rapport.

- 77) Si l'auditeur décèle une incohérence significative que la direction de l'entité auditée refuse de corriger, il doit en faire part aux personnes responsables de la gouvernance. Il peut également décider ou être tenu de le notifier à d'autres parties (par exemple au pouvoir législatif), en sus des personnes responsables de la gouvernance.

» **CONSIDÉRATIONS RELATIVES AUX AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS**

- 78) Les auditeurs qui ont pour mission de contrôler des états financiers consolidés doivent recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur la fiabilité des informations financières des composantes, ainsi que sur le processus de consolidation, pour pouvoir exprimer une opinion indiquant si les états financiers consolidés ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.
- 79) Ces principes s'appliquent à tous les audits d'états financiers consolidés du secteur public. Lorsque l'auditeur a pour mission de contrôler les états financiers consolidés, il se peut que des exigences et des considérations particulières lui soient imposées, y compris l'obligation de s'assurer de la qualité des travaux réalisés par les auditeurs de composantes.