

## **NORME INTERNATIONALE D’AUDIT 250**

### **PRISE EN COMPTE DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT DES ETATS FINANCIERS**

#### **SOMMAIRE**

---

|  | Paragraphe |
|--|------------|
| Introduction .....   | 1-8        |
| Responsabilité de la direction quant au respect des textes législatifs<br>et réglementaires..... | 9-10       |
| Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires.....                   | 11-31      |
| Communication du non-respect des textes législatifs et réglementaires.....                       | 32-38      |
| Interruption de la mission .....   | 39-40      |
| Annexe : Eléments indiquant la possibilité d'un non-respect                                      |            |

La Norme Internationale d’Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 250 « Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans un audit des états financiers » doit être lue à la lumière de la « Préface aux Normes Internationales de Contrôle Qualité, d’Audit, de Missions d’Assurance et de Services connexes », qui fixe les principes de mise en œuvre et l’autorité des Normes ISA.

## Introduction

1. L'objet de la présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur quant à l'examen du respect des textes législatifs et réglementaires lors d'un audit d'états financiers.

**2. Lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états financiers.** Toutefois, on ne peut attendre d'un audit qu'il détecte tous les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires. La détection d'un non-respect, quelle que soit son incidence sur les états financiers, implique de s'interroger sur l'intégrité de la direction ou des employés et sur les répercussions possibles sur d'autres aspects de l'audit.

3. Le terme « non-respect » utilisé dans cette Norme ISA se rapporte à des omissions ou à des actes commis par l'entité objet de l'audit, intentionnellement ou non, qui enfreignent les textes législatifs et réglementaires en vigueur. Ces actes englobent les opérations effectuées par l'entité, en son nom ou pour son compte, par la direction ou ses employés. Dans le cadre de cette Norme ISA, le non-respect n'inclut pas les fautes personnelles (sans relation avec les activités de l'entité) commises par la direction ou les employés.

4. En règle générale, il n'appartient pas à l'auditeur de juger si un acte constitue un non-respect des textes car ceci relève d'une analyse juridique qui sort du domaine de compétence professionnelle de l'auditeur. Sa formation, son expérience et sa connaissance de l'entité et de son secteur d'activité, peuvent cependant lui permettre d'apprécier si certains actes dont il est amené à avoir connaissance constituent un non-respect des textes législatifs et réglementaires. L'avis d'un expert informé et compétent en matière juridique permet en général de déterminer si un acte constitue, ou est susceptible de constituer, un non-respect des textes, mais ce jugement incombe en dernier ressort à un tribunal.

5. L'effet des textes législatifs et réglementaires sur les états financiers varie considérablement. Certains régissent la forme et le contenu des états financiers d'une

entité, les opérations à enregistrer ou les informations à donner dans les états financiers. D'autres prévoient les obligations de la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer ses activités. Certaines entités opèrent dans des secteurs fortement réglementés (tels que les banques et les entités opérant dans l'industrie chimique). D'autres sont seulement soumises aux nombreux textes législatifs et réglementaires afférents à la conduite des affaires (tels qu'en matière d'hygiène et de sécurité sur le lieu de travail, d'égalité des chances à l'embauche). Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut avoir des conséquences financières pour l'entité: amendes, procès, etc. En règle générale, moins le non-respect des textes a de lien avec les événements et les opérations reflétés dans les états financiers, moins l'auditeur a de chance de détecter ce non-respect ou la possibilité qu'il survienne.

6. Les textes législatifs et réglementaires varient d'un pays à l'autre. Les normes comptables et d'audit nationaux apportent généralement plus de précisions quant aux textes législatifs et réglementaires à prendre en compte dans le cadre d'un audit.

7. La présente Norme ISA s'applique aux audits d'états financiers, à l'exclusion de toute autre mission dans laquelle l'auditeur est spécifiquement chargé de contrôler et de faire un rapport distinct sur le respect de textes législatifs et réglementaires spécifiques.

8. La Norme ISA 240 « Responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers » fournit des précisions relatives à la responsabilité de l'auditeur en matière de détection de fraudes et d'erreurs lors d'un audit d'états financiers.

### **Responsabilité de la direction quant au respect des textes législatifs et réglementaires**

9. Il est de la responsabilité de la direction de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux textes législatifs et réglementaires. La direction est alors responsable de la prévention et de la détection du non-respect des textes.

10. Les politiques et procédures suivantes, entre autres, peuvent aider la direction à s'acquitter de ses responsabilités quant à la prévention et à la détection du non-respect des textes:

- assurer le suivi de l'information sur les exigences légales et s'assurer que les procédures sont conçues pour y répondre ;
- établir et mettre en application un contrôle interne approprié ;
- élaborer, publier et appliquer un code de bonne conduite ;
- veiller à ce que les employés soient correctement formés et comprennent le code de bonne conduite ;
- assurer le suivi du respect du code de bonne conduite et prendre des mesures appropriées à l'encontre des employés qui l'enfreignent ;
- se faire assister de conseils juridiques chargés d'aider la direction dans le suivi des exigences légales ;
- tenir un registre dressant la liste des lois importantes que l'entité a l'obligation de respecter dans son secteur d'activité, ainsi qu'un cahier de réclamations.

Dans les entités de plus grande taille, ces politiques et procédures peuvent être complétées en attribuant des responsabilités à:

- une fonction d'audit interne ;
- un comité d'audit.

### **Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires**

11. L'auditeur n'est pas et ne peut pas être tenu pour responsable de la prévention du non-respect des textes. La conduite d'un audit annuel peut toutefois avoir un effet préventif.

12. Tout audit est soumis au risque inévitable de non détection de certaines anomalies significatives dans les états financiers, même s'il est correctement planifié et réalisé, selon les

Normes ISA. Ce risque est accru en ce qui concerne les anomalies significatives résultant du non-respect de textes législatifs et réglementaires imputable à des facteurs tels que:

- l'existence de nombreux textes, concernant principalement l'activité de l'entité, qui n'ont en général pas d'incidence significative sur les états financiers et dont le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière ne tient habituellement pas compte ;
- l'efficacité des procédures d'audit qui se trouve affectée par les limites inhérentes à tout contrôle interne et le recours aux sondages ;
- la plupart des éléments probants recueillis par l'auditeur sont persuasifs plutôt que concluants ;
- le non-respect des textes peut impliquer des actes visant à le dissimuler, tels que : la collusion, les faux, l'omission délibérée d'enregistrer des opérations, la volonté de la direction générale de passer outre les contrôles, ou les fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur.

**13. Conformément à la Norme ISA 200 « Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers », l'auditeur doit planifier et effectuer l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que l'audit peut mettre en évidence des conditions ou des événements conduisant à s'interroger sur le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.**

14. Conformément à des obligations légales spécifiques, il peut être requis de l'auditeur de faire un rapport, dans le cadre de l'audit des états financiers, sur le fait que l'entité se conforme à certaines dispositions légales ou réglementaires. Dans ces cas, l'auditeur planifiera la mise en œuvre des procédures pour vérifier si les dispositions de ces textes législatifs et réglementaires sont effectivement respectées.

**15. Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir la connaissance générale du cadre légal et réglementaire applicable à l'entité et à son secteur d'activité, et de la façon dont elle s'y conforme.**

16. Pour parvenir à cette connaissance générale, l'auditeur gardera à l'esprit que certains textes législatifs et réglementaires peuvent engendrer des risques liés à l'activité qui ont une incidence décisive sur les activités de l'entité. Le non-respect de certains textes peut entraîner une cessation d'activité ou remettre en cause la continuité de l'exploitation. Ceci peut être le cas, par exemple, si l'entité ne respecte pas les obligations relatives à une licence d'exploitation ou à toute autre autorisation dont l'entité dispose qui est nécessaire à l'exercice de ses activités (pour une banque, non-respect des exigences relatives aux fonds propres ou aux investissements).

17. Pour acquérir la connaissance générale des textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut généralement:

- recourir à sa propre connaissance du secteur d'activité de l'entité, des textes réglementaires ou d'autres facteurs externes ;
- interroger la direction sur les politiques et les procédures de l'entité visant à garantir le respect des textes législatifs et réglementaires ;
- interroger la direction sur les textes législatifs et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence significative sur les activités de l'entité ;
- s'entretenir avec la direction des politiques ou procédures adoptées pour identifier, évaluer et comptabiliser les dommages résultant de contentieux et leurs évaluations ;  
et
- s'entretenir du cadre légal et réglementaire avec les auditeurs des filiales dans d'autres pays (p. ex. si la filiale est tenue de se conformer aux réglementations applicables à la société mère en matière de règles de sécurité).

**18. Après avoir acquis cette connaissance générale, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires lorsque ceux-ci doivent avoir des conséquences sur l'établissement des états financiers, notamment:**

- **demander à la direction si l'entité se conforme à ces textes législatifs et réglementaires ; et**
- **examiner la correspondance avec les autorités accordant des autorisations ou les autorités de contrôle concernées.**

**19. En outre, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur le respect des textes législatifs et réglementaires qui, à son avis, en général, ont un effet sur la détermination de montants significatifs des états financiers ou sur les informations significatives fournies dans les états financiers. L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante de ces textes législatifs et réglementaires afin de les prendre en compte lors de son examen des assertions concernant la détermination des montants à enregistrer et des informations à fournir.**

20. De tels textes législatifs et réglementaires sont généralement établis de longue date et connus de l'entité et de son secteur d'activité ; ils sont pris en compte de façon systématique lors de l'établissement des états financiers. Par exemple, ils peuvent concerner la forme et le contenu des états financiers, y compris les obligations spécifiques du secteur d'activité, la comptabilisation des opérations effectuées dans le cadre de marchés publics, le provisionnement ou la prise en charges de l'impôt sur les bénéfices ou des coûts de retraite.

21. En dehors des cas visés aux paragraphes 18-20, l'auditeur n'est pas tenu de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit visant à s'assurer du respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, dans la mesure où cette tâche n'entre pas dans le cadre de l'audit des états financiers.

**22. L'auditeur doit être conscient que des procédures d'audit mises en œuvre dans le but de fonder son opinion sur les états financiers peuvent mettre en évidence des cas de non-respect éventuel des textes législatifs et réglementaires.** De telles procédures incluent, par exemple: la lecture des procès-verbaux ; les demandes de renseignements adressées à la direction de l'entité ou à son conseil juridique sur les procès, les contentieux et leurs évaluations, ainsi que la mise en œuvre de contrôles de substance portant sur le détail des flux de transactions, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers.

**23. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction attestant que tous les cas réels ou potentiels de non-respect des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences devraient être prises en compte lors de l'établissement des états financiers lui ont été révélés.**

24. Sauf éléments probants contraires, l'auditeur est en droit de supposer que l'entité respecte ces textes législatifs et réglementaires.

*Procédures d'audit à mettre en œuvre lors de la détection d'un non-respect des textes*

25. L'annexe de la présente Norme ISA donne des exemples de types d'informations dont l'auditeur peut acquérir la connaissance et qui peuvent indiquer un non-respect des textes.

**26. Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à une situation éventuelle de non-respect des textes, il doit analyser la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunir suffisamment d'autres informations pour évaluer l'impact potentiel sur les états financiers.**

27. Pour évaluer l'impact potentiel sur les états financiers, l'auditeur prend en compte:

- les conséquences financières potentielles, telles celles résultant d'amendes, de pénalités, de dommages et intérêts, de menace d'expropriation d'actifs, de cessation forcée d'activité ou de contentieux ;
- si les conséquences financières potentielles nécessitent des informations fournies dans les états financiers ;
- si les conséquences financières éventuelles sont si lourdes qu'elles sont susceptibles de remettre en cause l'image fidèle (présentation sincère) donnée par les états financiers.

**28. Lorsque l'auditeur estime qu'il peut y avoir un non-respect des textes, il doit consigner dans ses dossiers ses constatations et en discuter avec la direction. La**

documentation peut comprendre des copies de pièces ou de documents et, le cas échéant, de comptes-rendus des entretiens.

29. Si la direction ne fournit pas suffisamment d'informations attestant qu'elle respecte dans les faits les textes législatifs et réglementaires, l'auditeur consultera le conseil juridique de l'entité sur l'application des textes dans le contexte en question et sur les effets potentiels sur les états financiers. Lorsque la consultation avec le conseil juridique de l'entité paraît inappropriée ou lorsque l'auditeur ne peut se satisfaire de l'opinion du conseil juridique, il envisagera de demander à son propre conseil juridique son opinion sur l'existence d'un non-respect d'un texte législatif ou réglementaire, sur les conséquences légales éventuelles et sur les actions qu'il pourrait, le cas échéant, envisager.

**30. Lorsqu'il est impossible de réunir des informations adéquates sur le non-respect suspecté d'un texte, l'auditeur doit considérer l'effet sur son rapport de l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés.**

**31. L'auditeur doit analyser les implications du non-respect d'un texte sur d'autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction.** Dans cette optique, et en cas de non-respect non détecté par les contrôles internes de l'entité ou non contenu dans les déclarations de la direction, l'auditeur procède à une nouvelle évaluation du risque et réexamine la validité des déclarations de la direction. Les implications des cas particuliers de non-respect des textes détectés par l'auditeur dépendront du lien entre la perpétration de l'acte et sa dissimulation, si tel est le cas, et les activités spécifiques de contrôle de l'entité, ainsi que l'échelon de la direction ou des employés impliqués.

### **Communication du non-respect des textes législatifs et réglementaires**

#### *A la direction*

**32. L'auditeur doit, dans les meilleurs délais, soit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les cas de non-respect des textes dont il a eu connaissance, soit recueillir des éléments probants montrant qu'elles sont dûment informées sur ce point.** Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de le faire pour des questions

manifestement sans conséquence ou sans importance et peut convenir à l'avance de la nature de tels sujets à communiquer.

**33. Si l'auditeur juge que le non-respect est délibéré et significatif, il doit communiquer sans délai ses constatations.**

**34. Si l'auditeur suspecte que des membres de la direction au plus haut niveau, y compris des membres du conseil d'administration, sont impliqués dans le non-respect d'un texte, il doit en informer une autorité supérieure dans l'entité, si elle existe, telle que le comité d'audit ou le conseil de surveillance.** En l'absence d'une telle autorité supérieure, ou si l'auditeur estime que son rapport peut rester sans effet, ou n'est pas sûr de la personne à qui communiquer, il envisage d'obtenir une consultation juridique.

*Aux utilisateurs du rapport d'audit sur les états financiers*

**35. Si l'auditeur conclut que le non-respect d'un texte a des conséquences significatives sur les états financiers et qu'il n'a pas été correctement pris en compte dans ceux-ci, il doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.**

**36. Si l'entité ne permet pas à l'auditeur de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour évaluer si le non-respect d'un texte pouvant avoir un effet significatif sur les états financiers s'est produit, ou a de fortes chances de s'être produit, il doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.**

**37. Si l'auditeur n'est pas à même de déterminer si un non-respect d'un texte s'est produit du fait de limitations imposées par les circonstances et non par l'entité, il doit en tirer les conséquences dans son rapport.**

*Aux autorités de contrôle ou de tutelle*

38. Le secret professionnel imposé à l'auditeur empêche en général toute révélation du non-respect d'un texte à un tiers. Toutefois, dans certaines circonstances, le devoir de

confidentialité est levé par la réglementation, par la loi ou par les tribunaux (p. ex. dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de communiquer aux autorités de tutelle les non-respects commis par les institutions financières). Dans ces situations, l'auditeur peut être amené à obtenir un avis d'un conseil juridique, compte tenu de sa responsabilité vis-à-vis du public.

### **Interruption de la mission**

39. L'auditeur peut conclure à la nécessité de se retirer de sa mission si l'entité ne prend pas les mesures qu'il juge nécessaires pour remédier à la situation, même lorsque cette dernière n'a pas de conséquence significative sur les états financiers. Les facteurs que l'auditeur considérera pour parvenir à sa conclusion comprennent:

- l'implication de la direction de l'entité au plus haut niveau dans les faits relevés, susceptible de remettre en cause la fiabilité de ses déclarations ; et
- les conséquences pour l'auditeur qui découlent de l'association de son nom avec l'entité. Avant de prendre sa décision, il obtiendra généralement au préalable une consultation juridique.

**40. Comme indiqué dans le « Code of Ethics for Professional Accountants » publié par l'International Federation of Accountants (IFAC), dès réception d'une demande de renseignements de l'auditeur pressenti pour succéder à l'auditeur en place, ce dernier se doit d'indiquer s'il existe des raisons professionnelles incitant l'auditeur pressenti à refuser sa nomination.** L'étendue des discussions de l'auditeur en place avec un auditeur pressenti concernant le contenu des dossiers d'un client dépendra de l'autorisation obtenue ou non du client et/ou des exigences légales ou des règles d'éthique dans le pays concerné relative à une telle information fournie. Si de telles raisons existent ou s'il est rendu nécessaire de divulguer d'autres aspects du dossier, l'auditeur en place, en tenant compte des contraintes légales et des règles d'éthique, y compris, le cas échéant, de l'autorisation du client, communiquera les détails de ces informations et discutera librement avec l'auditeur pressenti de toutes les questions relatives à sa nomination. **Si le client refuse d'autoriser toute discussion relative à ses affaires avec l'auditeur pressenti, ce refus doit lui être signifié.**

## Annexe

### **Éléments indiquant la possibilité d'un non-respect des textes**

Liste d'exemples d'informations dont l'auditeur peut avoir connaissance et qui peuvent indiquer la survenance d'un non-respect de textes législatifs et réglementaires:

- Enquête de services gouvernementaux ou paiement d'amendes ou de pénalités.
- Paiement de services non spécifiés ou prêts à des consultants, à des parties liées, à des employés ou à des fonctionnaires de l'Etat.
- Commissions sur ventes ou commissions d'agents qui paraissent disproportionnées par rapport à celles habituellement payées par l'entité ou pratiquées dans le secteur d'activité, ou par rapport aux services effectivement rendus.
- Achat à des prix sensiblement supérieurs ou inférieurs à ceux du marché.
- Paiements inhabituels en liquide, achats sous forme de chèques payables au porteur ou virements sur des comptes bancaires numérotés.
- Opérations inhabituelles avec des sociétés dont le siège social se trouve dans des paradis fiscaux.
- Paiement de biens ou de services effectués dans un pays autre que celui d'où provenaient les biens ou les services.
- Paiement sans remise des documents de change correspondants.
- Existence d'un système comptable qui, de par sa conception ou fortuitement, n'est pas en mesure de fournir une trace matérielle permettant des contrôles ou suffisamment d'éléments probants.

- Opérations non autorisées ou mal enregistrées.
- Commentaires dans les médias.