

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 260

COMMUNICATION DES QUESTIONS SOULEVÉES À L'OCCASION DE L'AUDIT AUX PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	1-4
Personnes concernées	5-10
Questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes et qui sont à communiquer	11-12
Moments de la communication	13-14
Forme de la communication	15-17
Autres questions	18-19
Secret professionnel	20
Aspect légal et réglementaire.....	21
Date d'entrée en vigueur.....	22

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing*, ISA) 260 « Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise » 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 communication par l'auditeur des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette communication concerne les questions soulevées à l'occasion de l'audit, telles qu'elles sont définies dans cette Norme ISA, et présentant un intérêt pour ces personnes. Cette Norme ISA ne traite pas de la communication avec les tiers à l'entité, par exemple avec les autorités de contrôle ou de tutelle.

2. L'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour ces personnes dans l'exercice de leurs fonctions.

3. Pour les besoins de cette Norme ISA, le terme « gouvernement d'entreprise » est celui utilisé pour décrire le rôle des personnes ayant la responsabilité de superviser, de contrôler et de définir les stratégies de l'entité⁽¹⁾. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont généralement pour mission de s'assurer que l'entité œuvre à la réalisation des objectifs fixés, au regard de la fiabilité de l'information financière, de l'efficacité et de l'efficience des opérations, du respect des textes légaux et réglementaires et de la présentation des états financiers aux parties intéressées. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'incluent la direction que si celle-ci est investie de telles fonctions.

4. Dans cette Norme ISA, l'expression « questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes » concerne les questions qui ont été relevées lors de l'audit des états financiers et qui, de l'avis de l'auditeur, sont à la fois importantes et pertinentes pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans le cadre de leur mission de supervision du processus d'élaboration de l'information financière et des informations à

⁽¹⁾ Les principes de gouvernement d'entreprise ont été développés dans beaucoup de pays pour servir de points de références en matière de bonne gestion des entreprises. De tels principes visent généralement les sociétés cotées ; cependant, ils peuvent également favoriser la gouvernance dans d'autres entités. Il n'existe pas de modèle unique de bon gouvernement d'entreprise. Les structures internes d'une entité et les pratiques varient d'un pays à l'autre. Néanmoins, le principe commun est que l'entité doit mettre en place une structure de gouvernance qui permette à des organes particulièrement indépendants de la direction d'exercer un jugement objectif sur les affaires de l'entreprise, y compris l'information financière.

fournir. Les questions dont il s'agit comprennent seulement celles dont l'auditeur a eu connaissance lors de la réalisation de l'audit. Il n'est pas tenu, dans le cadre d'un audit effectué selon les Normes ISA, de définir et de mettre en œuvre des procédures d'audit ayant pour l'objet spécifique d'identifier des questions susceptibles d'être d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Personnes concernées

5. L'auditeur doit déterminer quelles sont les personnes dans l'entité qui constituent le gouvernement d'entreprise auxquelles les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes seront communiquées.

6. La structure du gouvernement d'entreprise varie selon les pays en fonction des pratiques et de la forme juridique des entités. Dans certains pays, par exemple, les fonctions de supervision et de direction sont dévolues à deux organes distincts, tels qu'un conseil de surveillance (avec des fonctions entièrement ou principalement non opérationnelles) et un organe de direction⁽²⁾ (chargé de l'exécutif). Dans d'autres pays, les deux fonctions peuvent être confiées par la loi à un seul organe même s'il existe un comité d'audit plus particulièrement chargé d'assister cet organe pour assumer ses responsabilités relatives à l'élaboration de l'information financière.

7. Cette diversité de situations rend difficile l'identification a priori des personnes constituant le gouvernement d'entreprise auxquelles l'auditeur communiquera les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes. L'auditeur fait appel à son jugement pour déterminer les personnes à qui communiquer ces questions, en prenant en compte la structure du gouvernement d'entreprise au sein de l'entité, l'environnement dans lequel s'inscrit la mission et tout texte législatif pertinent. Il considère également les responsabilités conférées par les textes législatifs à ces personnes. Par exemple, dans les entités à conseil de surveillance, ou avec un comité d'audit, les personnes concernées peuvent être les membres de ces organes. Néanmoins, dans les entités où le seul organe existant a créé un comité d'audit, l'auditeur peut décider de communiquer ces questions, selon leur importance, soit au comité d'audit, soit à cet organe.

⁽²⁾ Selon les juridictions : directoire, conseil de direction, organe de gestion, *etc.*

8. Lorsque la structure du gouvernement d'entreprise n'est pas définie de façon précise, ou que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne sont pas identifiées du fait de l'environnement dans lequel s'inscrit la mission, ou par les textes législatifs, l'auditeur se met d'accord avec l'entité sur les personnes à qui seront communiquées les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes. Des exemples de ces situations peuvent se rencontrer dans des entités dont la direction est assurée par les propriétaires, dans des associations à but non-lucratif ou encore dans des organismes relevant du gouvernement.

9. Pour éviter tout malentendu, la lettre de mission d'audit peut préciser que l'auditeur communiquera aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les seules questions dont il aura connaissance et qui résulteront de l'audit et que, l'auditeur n'est pas tenu de concevoir des procédures d'audit qui ont pour vocation d'identifier toutes les questions susceptibles d'être d'intérêt pour ces personnes. La lettre de mission peut également:

- décrire la forme selon laquelle toute communication sera faite relative aux questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes ;
- identifier les personnes concernées auxquelles cette communication sera faite ;
- identifier toutes questions spécifiques soulevées à l'occasion de l'audit présentant un intérêt pour ces personnes sur lesquelles il est convenu de communiquer.

10. L'efficacité de la communication est accrue par le développement d'une relation de travail constructive entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette relation de travail s'établit néanmoins dans le respect d'une attitude d'indépendance professionnelle et d'objectivité.

Questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes qui sont à communiquer

11. L'auditeur doit prendre en considération les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et les communiquer à ces dernières.

Habituellement, ces questions portent sur⁽³⁾:

- l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux d'audit, en spécifiant, le cas échéant, toute limitation prévue dans la mise en œuvre de ces derniers, ou toutes demandes spécifiques supplémentaires ;
- le choix, ou le changement, de méthodes ou pratiques comptables importantes qui ont ou sont susceptibles d'avoir, une incidence significative sur les états financiers de l'entité ;
- l'incidence possible sur les états financiers de tous risques significatifs ou exposition significative à des risques, tels que litiges en cours, au sujet desquels il faut fournir une information dans les états financiers de l'entité ;
- les ajustements d'audit, comptabilisés ou non, qui ont, ou pourraient avoir, une incidence significative sur les états financiers ;
- les incertitudes importantes liées à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité ;
- les désaccords avec la direction sur des points qui, pris individuellement ou globalement, pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers de l'entité ou sur le rapport d'audit. Cette communication précisera si ces points ont été résolus ou non, ainsi que leur caractère significatif ;
- les modifications attendues au contenu du rapport d'audit ;
- d'autres questions qui méritent d'être portées à l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, telles que les faiblesses majeures relevées dans le contrôle interne, des questions relatives à l'intégrité de la direction ou des fraudes dans lesquelles la direction se trouve impliquée ;

⁽³⁾ La liste des questions abordées ci-après n'a aucun caractère exhaustif. De plus, d'autres Normes ISA mentionnent des situations spécifiques dans lesquelles il est demandé à l'auditeur de communiquer certaines questions aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

- toute autre question convenue dans les termes de la mission d'audit.

11a. L'auditeur doit informer les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'ensemble des anomalies non corrigées qu'il a identifiées durant l'audit et que la direction a considérées, prises individuellement et en cumulé, comme non significatives au regard des états financiers pris dans leur ensemble.

11b. Les ajustements non comptabilisés communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'ont pas à inclure ceux en dessous d'un montant prédéterminé.

12. Lors de ses communications aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, l'auditeur rappelle:

- (a) que celles-ci portent uniquement sur les questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- (b) qu'un audit d'états financiers n'a pas pour objet de relever toutes les questions qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et qu'en conséquence, en général, les travaux réalisés ne sont pas à même de déceler toutes ces questions.

Moments de la communication

13. L'auditeur doit communiquer les questions soulevées à l'occasion de l'audit présentant un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un délai approprié. Ceci permet à ces personnes de prendre les décisions qui s'imposent.

14. Afin que cette communication ait lieu dans des délais appropriés, l'auditeur s'entend avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur les modalités et les moments où ses communications sont faites. Dans certains cas, l'auditeur peut être amené à effectuer une communication plus tôt que prévu, en raison de la nature du point concerné.

Forme de la communication

15. La communication de l'auditeur aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peut être verbale ou écrite. Le choix de l'une ou l'autre de ces deux formes de communication dépend de différents facteurs, tels que:

- la taille, l'organisation, la forme juridique ainsi que le processus de communication dans l'entité contrôlée ;
- la nature, le caractère sensible ou l'importance des questions soulevées à l'occasion de l'audit à communiquer ;
- les modalités convenues relatives à des réunions périodiques ou à des compte-rendus sur ces questions ;
- le volume et la fréquence des contacts et des échanges entre l'auditeur et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

16. Lorsque des questions soulevées à l'occasion de l'audit et d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise font l'objet d'une communication verbale, l'auditeur consigne dans ses dossiers de travail les questions communiquées et les réponses éventuelles obtenues à ces questions. Cette documentation peut prendre la forme d'une copie du compte-rendu de l'entretien que l'auditeur a eu avec ces personnes. Dans certaines circonstances, dépendant de la nature, du caractère sensible ou de l'importance des questions communiquées, il peut être opportun que l'auditeur confirme par écrit la teneur de sa communication verbale sur des questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour ces personnes.

17. Habituellement, l'auditeur s'entretient au préalable avec la direction des questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, sauf lorsque celles-ci ont trait à la compétence ou à l'intégrité de la direction. Ces entretiens préliminaires avec la direction sont importants pour clarifier les faits relevés et les questions soulevées, et pour donner à celle-ci la possibilité de fournir des informations complémentaires. Si la direction se propose de porter elle-même à la

connaissance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise une question susceptible de les intéresser, l'auditeur peut ne pas procéder à la communication à ces personnes, dès lors qu'il pourra s'assurer que celles-ci ont été effectivement et correctement informées.

Autres questions

18. Si l'auditeur estime être conduit à modifier le contenu du rapport d'audit, au sens de la Norme ISA 701 « Modifications apportées au contenu du rapport de l'auditeur (indépendant) », une communication de sa part aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne peut être considérée comme se substituant à l'émission d'un tel rapport.

19. L'auditeur apprécie si les questions soulevées à l'occasion de l'audit antérieurement communiquées aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent avoir une incidence sur les états financiers de l'exercice en cours. Il apprécie de même si ces questions conservent leur intérêt et s'il convient de réitérer la communication précédemment faite.

Secret professionnel

20. Les règles d'institutions professionnelles nationales, ou des dispositions légales et réglementaires peuvent rendre obligatoire le secret professionnel qui restreint la communication par l'auditeur des questions soulevées à l'occasion de l'audit qui présentent un intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'auditeur se réfère à ces règles professionnelles ou dispositions législatives avant de procéder à sa communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Dans certains cas, des conflits potentiels entre l'obligation légale et éthique de secret professionnel et son obligation de communication peuvent apparaître. Dans ces cas, il pourra être judicieux pour l'auditeur de consulter un conseil juridique.

Aspect légal et réglementaire

21. Les règles d'institutions professionnelles nationales ou les dispositions légales et réglementaires de certains pays peuvent créer pour l'auditeur des obligations spécifiques en matière de communication des questions d'intérêt pour les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ces obligations additionnelles ne sont pas couvertes par la

présente Norme ISA; elles peuvent cependant avoir une incidence sur le contenu, la forme et le calendrier des communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Date d'entrée en vigueur

22. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes se terminant le 15 décembre 2004 ou après.