

Prise de position définitive

Mars 2013

Norme internationale d'audit (ISA)

**Norme ISA 610 (révisée en 2013),
Utilisation des travaux des
auditeurs internes**

Élaborée par :



**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

Traduite par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB). L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des indications applicables par l'ensemble des professionnels comptables selon un processus de normalisation auquel prennent aussi part le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, chargé de faire valoir l'intérêt général dans l'élaboration des normes et des indications.

L'IAASB a pour objectif de servir l'intérêt public en établissant des normes d'audit et d'assurance et d'autres normes connexes de haute qualité et en facilitant la convergence des normes d'audit et d'assurance internationales et nationales, rehaussant ainsi la qualité et la constance de la pratique et renforçant la confiance du public à l'égard de la profession à l'échelle mondiale.

L'IAASB dispose des structures et des processus nécessaires à l'exercice de ses activités grâce au concours de l'International Federation of Accountants (IFAC).

Copyright © 2013 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la [page 27](#).

Numéro ISBN : 978-1-60815-122-6.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 610 (RÉVISÉE EN 2013)

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2014.)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application.....	1-5
Relation entre la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 610 (révisée en 2013).....	6-10
Responsabilité de l'auditeur externe concernant l'audit	11
Date d'entrée en vigueur.....	12
Objectifs	13
Définitions	14
Exigences	
Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation	15-20
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne.....	21-25
Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours.....	26-32
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes.....	33-35
Documentation	36-37
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Définition de «fonction d'audit interne»	A1-A4
Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation	A5-A23
Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne.....	A24-A30
Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours.....	A31-A39
Recours à l'assistance directe des auditeurs internes.....	A40-A41

La Norme internationale d'audit (ISA) 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités de l'auditeur externe qui utilise les travaux des auditeurs internes, notamment dans les cas suivants :
 - a) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne en vue d'obtenir des éléments probants;
 - b) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, sous sa direction, sa supervision et sa revue.
2. La norme ne s'applique pas en l'absence de fonction d'audit interne. (Réf. : par. A2)
3. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne, les exigences de la présente norme ISA concernant l'utilisation des travaux de cette fonction ne s'appliquent pas dans l'un ou l'autre des cas suivants :
 - a) les responsabilités et les activités de la fonction ne sont pas pertinentes pour l'audit;
 - b) l'auditeur externe, compte tenu de la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction par suite de la mise en œuvre des procédures prévues par la norme ISA 315¹, n'a pas l'intention de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour obtenir des éléments probants.

Rien dans la présente norme ISA n'oblige l'auditeur externe à s'appuyer sur les travaux de la fonction d'audit interne pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue; il s'agit là d'une décision qui lui appartient lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit.

4. De plus, les exigences de la présente norme ISA concernant l'assistance directe ne s'appliquent pas si l'auditeur externe n'a pas l'intention de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe.
5. Il se peut que, dans certains ressorts territoriaux, les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions empêchant l'auditeur externe d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe. Les normes internationales d'audit n'ayant pas préséance sur les textes légaux ou réglementaires qui régissent l'audit d'états financiers², le respect de telles interdictions ou restrictions n'empêche donc pas l'auditeur externe de se conformer aux normes ISA. (Réf. : par. A31)

Relation entre la norme ISA 315 (révisée) et la norme ISA 610 (révisée en 2013)

¹ Norme ISA 315 (révisée), *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.

² Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit*, paragraphe A55.

6. De nombreuses entités intègrent des fonctions d'audit interne dans leurs structures de contrôle interne et de gouvernance. Les objectifs et l'étendue d'une fonction d'audit interne, la nature de ses responsabilités et son statut dans l'organisation, y compris ses pouvoirs et ses obligations redditionnelles, varient grandement et dépendent de la taille et de la structure de l'entité ainsi que des exigences de la direction et, le cas échéant, des responsables de la gouvernance.
7. La norme ISA 315 (révisée) traite de la façon dont les connaissances et l'expérience de la fonction d'audit interne peuvent aider l'auditeur externe à acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi qu'à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives. La norme ISA 315 (révisée)³ explique également en quoi une communication efficace entre les auditeurs internes et externes crée aussi un environnement qui permet à l'auditeur externe de prendre connaissance de questions importantes susceptibles d'avoir une incidence sur ses travaux.
8. Selon que le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, selon le niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et selon que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse, l'auditeur externe peut également être en mesure d'utiliser les travaux de la fonction interne de manière constructive et complémentaire. La présente norme ISA traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur externe lorsque, en s'appuyant sur la compréhension préliminaire qu'il a acquise de la fonction d'audit interne par suite de la mise en œuvre de procédures en application de la norme ISA 315 (révisée), il a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne en tant qu'éléments probants⁴. L'utilisation de ces travaux entraîne une modification de la nature ou du calendrier des procédures d'audit que l'auditeur externe mettra en œuvre lui-même, ou une réduction de leur étendue.
9. La présente norme ISA traite également des responsabilités de l'auditeur externe qui envisage de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe sous sa direction, sa supervision et sa revue.
10. Il peut y avoir, au sein de l'entité, des personnes qui mettent en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par une fonction d'audit interne. Toutefois, à moins d'être mises en œuvre par une fonction objective et compétente qui adopte une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité, ces procédures seraient considérées comme des contrôles internes, et l'obtention d'éléments probants concernant l'efficacité de ces contrôles ferait partie des réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques conformément à la norme ISA 330⁵.

³ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A116.

⁴ Voir les paragraphes 15 à 25.

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

Responsabilité de l'auditeur externe concernant l'audit

11. L'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, et l'utilisation qu'il fait des travaux de la fonction d'audit interne ou de l'assistance directe qui lui est fournies par les auditeurs internes dans le cadre de la mission n'atténue en rien cette responsabilité. Même s'ils peuvent mettre en œuvre des procédures similaires à celles mises en œuvre par l'auditeur externe, ni la fonction d'audit interne ni les auditeurs internes ne sont indépendants de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être dans le cadre d'un audit d'états financiers conformément à la norme ISA 200⁶. La présente norme ISA définit par conséquent les conditions qui sont nécessaires pour que l'auditeur externe puisse utiliser les travaux des auditeurs internes. Elle définit également la charge de travail nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés indiquant que les travaux de la fonction d'audit interne ou des auditeurs internes qui fournissent une assistance directe sont adéquats aux fins de l'audit. Les exigences de la norme visent à fournir un cadre pour l'exercice du jugement par les auditeurs externes concernant l'utilisation des travaux des auditeurs internes afin d'éviter une surutilisation ou une utilisation indue de ces travaux.

Date d'entrée en vigueur

12. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2013, à l'exception des dispositions surlignées en gris portant sur le recours à l'assistance directe des auditeurs internes, qui sont en vigueur pour les audits d'états financiers des périodes closes à compter du 15 décembre 2014.

Objectifs

13. Lorsque l'entité a une fonction d'audit interne et que l'auditeur externe a l'intention de s'appuyer sur les travaux de cette dernière pour modifier la nature ou le calendrier des procédures d'audit qu'il mettra en œuvre lui-même ou pour en réduire l'étendue, ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, les objectifs de l'auditeur externe sont :
- a) de déterminer s'il convient d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne ou de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, et si oui, dans quels secteurs de l'audit et dans quelle mesure;
- et, une fois cela établi :
- b) lorsqu'il utilise les travaux de la fonction d'audit interne, de déterminer si ces travaux sont adéquats aux fins de l'audit;
 - c) lorsqu'il demande aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, de diriger, superviser et passer en revue leurs travaux.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 14.

Définitions

14. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «fonction d'audit interne», une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité. (Réf. : par. A1 à A4)
 - b) «assistance directe», la mise en œuvre de procédures d'audit par les auditeurs internes, à la demande de l'auditeur externe et sous sa direction, sa supervision et sa revue.

Exigences

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation

Évaluation de la fonction d'audit interne

15. L'auditeur externe doit déterminer la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit en évaluant :
- a) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes; (Réf. : par. A5 à A9)
 - b) le niveau de compétence de la fonction d'audit interne; (Réf. : par. A5 à A9)
 - c) l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A10 et A11)
16. L'auditeur externe ne doit pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne s'il détermine que :
- a) le statut de la fonction dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes;
 - b) la fonction ne présente pas la compétence suffisante;
 - c) la fonction n'adopte pas une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité. (Réf. : par. A12 à CA14)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

17. Pour déterminer les secteurs de l'audit à l'égard desquels les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés et l'étendue de l'utilisation de ces travaux, l'auditeur externe doit prendre en considération la nature et l'étendue des travaux qui ont été ou qui seront réalisés par la fonction d'audit interne et leur pertinence par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission. (Réf. : par. A15 à A17)
18. L'auditeur externe doit porter tous les jugements qui sont importants dans le cadre de la mission et, afin d'empêcher une utilisation indue des travaux de la fonction d'audit interne, il doit prévoir faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne et effectuer lui-même une part plus importante des travaux, et ce : (Réf. : par. A15 à A17)
 - a) plus le jugement intervient dans :
 - i) la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes,
 - ii) l'évaluation des éléments probants réunis; (Réf. : par. A18 et A19)
 - b) plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, compte tenu particulièrement des risques identifiés comme étant importants; (Réf. : par. A20 à A22)
 - c) moins la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes; et
 - d) plus le niveau de compétence de la fonction d'audit interne est faible.
19. L'auditeur externe doit également évaluer si, dans l'ensemble, l'utilisation des travaux de la fonction interne dans la mesure prévue lui permettrait de conserver une intervention suffisante dans l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime. (Réf. : par. A15 à A22)
20. Lorsqu'il communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit conformément à la norme ISA 260⁷, l'auditeur externe doit indiquer de quelle façon il a prévu utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. (Réf. : par. A23)

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

21. Si l'auditeur externe a l'intention d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, il doit s'entretenir avec celle-ci de l'utilisation prévue de ces travaux afin de permettre la coordination de leurs activités respectives. (Réf. : par. A24 à A26)

⁷ Norme ISA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 15.

22. L'auditeur externe doit lire les rapports de la fonction d'audit interne portant sur les travaux de celle-ci qu'il a l'intention d'utiliser pour acquérir une compréhension de la nature et de l'étendue des procédures d'audit qu'elle a mises en œuvre et des constatations qu'elle en a dégagées.
23. Pour déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne qu'il a l'intention d'utiliser aux fins de la mission d'audit, l'auditeur externe doit mettre en œuvre des procédures d'audit suffisantes à l'égard de l'ensemble de ces travaux, notamment évaluer si :
- a) les travaux de la fonction ont été correctement planifiés, réalisés, supervisés, passés en revue et documentés;
 - b) la fonction a obtenu des éléments probants suffisants et appropriés lui permettant de tirer des conclusions raisonnables;
 - c) les conclusions dégagées sont appropriées dans les circonstances et les rapports établis par la fonction sont cohérents avec les résultats des travaux effectués. (Réf. : par. A27 à A30)
24. La nature et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe doivent être fonction de son évaluation des éléments suivants :
- a) la mesure dans laquelle le jugement intervient;
 - b) le risque d'anomalies significatives;
 - c) la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes;
 - d) le niveau de compétence de la fonction⁸; (Réf. : par. A27 à A29)
- et doivent comprendre la réexécution de certains des travaux. (Réf. : par. A30)
25. L'auditeur externe doit également évaluer si les conclusions qu'il a dégagées concernant la fonction d'audit interne en application du paragraphe 13 de la présente norme ISA, et si la détermination de la nature et de l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction aux fins de l'audit en application des paragraphes 16 et 17 de la présente norme ISA demeurent appropriées.

⁸ Voir le paragraphe 18.

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours

Détermination de la pertinence du recours aux auditeurs internes pour obtenir une assistance directe aux fins de l'audit

26. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe d'obtenir une assistance directe des auditeurs internes. Le cas échéant, les paragraphes 27 à 35 et 37 ne s'appliquent pas. (Réf. : par. A31)
27. Si aucun texte légal ou réglementaire n'interdit à l'auditeur externe d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de la mission d'audit, et s'il a l'intention de le faire, il doit évaluer l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que le niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront une telle assistance. L'évaluation par l'auditeur externe de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes, et le cas échéant, de l'importance de ces menaces, doit comprendre des demandes d'information auprès des auditeurs internes sur les intérêts et relations qui pourraient constituer une menace à l'objectivité de ces derniers (Réf. : par. A32 à A34)
28. L'auditeur externe ne doit pas avoir recours à l'assistance directe d'un auditeur interne dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes :
 - a) lorsqu'il existe des menaces importantes pour l'objectivité de l'auditeur interne;
 - b) lorsque l'auditeur interne ne possède pas une compétence suffisante pour réaliser les travaux proposés. (Réf. : par. A32 à A34)

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe

29. Pour déterminer la nature et l'étendue des travaux qu'il peut confier à des auditeurs internes, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue qui sont appropriés dans les circonstances, l'auditeur externe doit prendre en considération :
 - a) la mesure dans laquelle le jugement intervient dans :
 - i) la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes,
 - ii) l'évaluation des éléments probants réunis;
 - b) l'évaluation du risque d'anomalies significatives;
 - c) son évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, de l'importance de ces menaces, ainsi que du niveau de compétence des auditeurs internes qui lui fourniront l'assistance directe. (Réf. : par. A35 à A39)

30. L'auditeur externe ne doit pas demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe dans la mise en œuvre de procédures qui :
- a) impliquent de porter des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit; (Réf. : par. A19)
 - b) ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et la part de jugement nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants réunis est autre que limitée; (Réf. : par. A38)
 - c) ont trait à des travaux auxquels les auditeurs internes ont participé et qui ont fait ou feront l'objet de communications à la direction ou aux responsables de la gouvernance par la fonction d'audit interne;
 - d) ont trait aux décisions que prend l'auditeur externe conformément à la présente norme ISA concernant la fonction d'audit interne et l'utilisation de ses travaux ou le recours à son assistance directe. (Réf. : par. A35 à A39)
31. Après avoir évalué de manière appropriée la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes et, le cas échéant, l'étendue de ce recours, l'auditeur externe doit, lorsqu'il communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit conformément à la norme ISA 260⁹, leur indiquer la nature et l'étendue de l'assistance directe des auditeurs internes à laquelle il a l'intention d'avoir recours, de manière à s'entendre avec eux sur le fait qu'un tel recours n'est pas excessif dans les circonstances de la mission. (Réf. : par. A39)
32. L'auditeur externe doit évaluer si, dans l'ensemble, le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mesure prévue ainsi que l'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne n'aboutiraient pas à une absence d'intervention suffisante de sa part dans l'audit, compte tenu du fait qu'il assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes

33. Avant de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe aux fins de l'audit, l'auditeur externe doit :
- a) obtenir l'accord écrit d'un représentant autorisé de l'entité confirmant qu'il sera permis aux auditeurs internes de suivre les instructions de l'auditeur externe et que l'entité n'interviendra pas dans les travaux que les auditeurs internes effectueront pour l'auditeur externe;
 - b) obtenir l'accord écrit des auditeurs internes confirmant qu'ils respecteront la confidentialité de certaines questions selon les instructions de l'auditeur externe et informeront celui-ci de toute menace à leur objectivité.

⁹ Norme ISA 260, paragraphe 15.

34. L'auditeur doit diriger, superviser et passer en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes dans le cadre de la mission conformément à la norme ISA 220¹⁰. À cette fin :
- a) la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue doivent tenir compte du fait que les auditeurs internes ne sont pas indépendants de l'entité et être fonction des résultats de l'évaluation des facteurs énumérés au paragraphe 29 de la présente norme ISA;
 - b) les procédures de revue doivent comprendre le contrôle, par l'auditeur externe, des éléments probants obtenus dans le cadre de certains des travaux effectués par les auditeurs internes.

La direction, la supervision et la revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes doivent être suffisantes pour le convaincre que les auditeurs internes ont obtenu des éléments probants suffisants et appropriés pour étayer les conclusions tirées de ces travaux. (Réf. : par. A40 et A41)

35. En assurant la direction, la supervision et la revue des travaux effectués par les auditeurs internes, l'auditeur externe doit demeurer attentif aux éléments indiquant que les évaluations qu'il a faites en application du paragraphe 27 ne sont plus appropriées.

Documentation

36. Si l'auditeur externe utilise les travaux de la fonction d'audit interne, il doit consigner dans la documentation de l'audit :
- a) l'évaluation :
 - i) du fait que le statut de la fonction au sein de l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes,
 - ii) du niveau de compétence de la fonction,
 - iii) du fait que la fonction adopte ou non une approche systématique et rigoureuse assortie d'un contrôle qualité;
 - b) la nature et l'étendue des travaux utilisés et les raisons pour avoir décidé de les utiliser;
 - c) les procédures d'audit mises en œuvre par l'auditeur externe pour évaluer le caractère adéquat des travaux utilisés.
37. Lorsque l'auditeur externe a recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans le cadre de l'audit, il doit inclure dans la documentation de l'audit :

¹⁰ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*.

- a) l'évaluation de l'existence de menaces pour l'objectivité des auditeurs internes et, le cas échéant, l'importance de ces menaces, ainsi que l'évaluation du niveau de compétence des auditeurs externes auxquels il a demandé de lui fournir une assistance directe;
- b) les motifs de la décision concernant la nature et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs internes;
- c) qui a passé en revue les travaux effectués, ainsi que la date et l'étendue de cette revue, conformément à la norme ISA 230¹¹;
- d) les accords écrits obtenus d'un représentant autorisé de l'entité et des auditeurs internes en application du paragraphe 33 de la présente norme ISA;
- e) les feuilles de travail préparées par les auditeurs internes qui ont fourni une assistance directe dans le cadre de la mission d'audit.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Définition de «fonction d'audit interne» (Réf. : par. 2 et alinéa 14 a))

- A1. Les objectifs des fonctions d'audit interne et l'étendue de leurs attributions englobent généralement des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité tels que :

Activités liées à la gouvernance

- La fonction d'audit interne peut évaluer le processus de gouvernance en ce qui touche la réalisation des objectifs concernant l'éthique et les valeurs de l'entité, la gestion de la performance et la reddition de comptes, la communication de l'information sur les risques et les contrôles aux secteurs concernés de l'organisation et l'efficacité de la communication entre les responsables de la gouvernance, les auditeurs externes et internes et la direction.

Activités liées à la gestion des risques

- La fonction d'audit interne peut aider l'entité en identifiant et en évaluant les risques auxquels elle est exposée de manière importante et en participant à l'amélioration des systèmes de gestion des risques et du contrôle interne (y compris l'efficacité du processus d'information financière).
- La fonction d'audit interne peut mettre en œuvre des procédures pour aider l'entité à détecter les fraudes.

¹¹ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

Activités liées au contrôle interne

- Évaluation du contrôle interne. La fonction d'audit interne peut être expressément chargée d'examiner les contrôles, d'évaluer leur fonctionnement et de recommander des améliorations à y apporter. Ce faisant, la fonction d'audit interne fournit une assurance à l'égard des contrôles. Par exemple, la fonction d'audit interne peut planifier et mettre en œuvre des tests ou d'autres procédures afin de fournir, à la direction et aux responsables de la gouvernance, une assurance quant à la conception, à la mise en place et à l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes, y compris ceux qui sont pertinents pour l'audit.
 - Examen de l'information financière et opérationnelle. La fonction d'audit interne peut être chargée de revoir les moyens employés pour identifier, comptabiliser, mesurer, classer et communiquer l'information financière et opérationnelle, et de procéder à des investigations particulières sur des éléments donnés, notamment en soumettant des opérations, des soldes et des procédures à des tests de détail.
 - Revue des activités d'exploitation. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner l'économie, l'efficacité et l'efficacités avec lesquelles sont gérées les activités d'exploitation de l'entité, y compris ses activités non financières.
 - Examen de la conformité aux textes légaux et réglementaires. La fonction d'audit interne peut être chargée d'examiner la conformité aux textes légaux et réglementaires et aux autres exigences externes, ainsi qu'aux politiques et directives de la direction et aux autres exigences internes.
- A2. Des activités similaires à celles exercées par une fonction d'audit interne peuvent être menées par des fonctions autrement désignées au sein de l'entité. Les activités d'une fonction d'audit interne peuvent aussi être confiées, en tout ou en partie, à un tiers fournisseur de services. Ni la désignation de la fonction, ni le fait que les activités soient mises en œuvre par l'entité ou un tiers fournisseur de services ne sont les seuls facteurs déterminants du fait que l'auditeur externe puisse ou non utiliser les travaux de la fonction d'audit interne. Ce sont plutôt la nature des activités, la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, la compétence et l'approche systématique et rigoureuse de la fonction qui sont pertinentes. Dans la présente norme ISA, les mentions relatives aux travaux de la fonction interne visent également les activités pertinentes d'autres fonctions ou de tiers fournisseurs qui présentent ces caractéristiques.
- A3. De plus, en raison des menaces auxquelles font face les personnes assumant des fonctions et des responsabilités liées à l'exploitation et à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne de l'entité, ces personnes ne peuvent être considérées comme faisant partie d'une fonction d'audit interne aux fins de la présente norme ISA, même si elles sont susceptibles de réaliser des activités de contrôle pouvant faire l'objet de tests conformément à la norme ISA 330¹². C'est

¹² Voir le paragraphe 10.

pourquoi les contrôles de surveillance mis en œuvre par un propriétaire-dirigeant ne sont pas considérés comme étant l'équivalent d'une fonction d'audit interne.

- A4. Bien que les objectifs de la fonction d'audit interne d'une entité et ceux de l'auditeur externe diffèrent, la fonction peut mettre en œuvre des procédures d'audit semblables à celles mises en œuvre par l'auditeur externe dans le cadre d'un audit d'états financiers. Le cas échéant, l'auditeur externe peut utiliser les travaux de la fonction aux fins de son audit dans l'un ou l'autre des buts suivants, ou dans les deux :
- pour obtenir des informations pertinentes pour son évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. À cet égard, la norme ISA 315¹³ exige de l'auditeur externe qu'il acquière une compréhension de la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne, de son statut au sein de l'organisation, et des activités qu'elle a mises ou qu'elle mettra en œuvre, et qu'il procède à des demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (lorsque l'entité en a une);
 - à moins que les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut, après évaluation appropriée, décider d'utiliser les travaux réalisés par la fonction d'audit interne au cours de la période, en remplacement partiel des éléments probants à obtenir lui-même¹⁴.

De plus, à moins que les textes légaux ou réglementaires comportent des interdictions ou certaines restrictions l'en empêchant, l'auditeur externe peut demander aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures d'audit sous sa direction, sa supervision et sa revue (dans la présente norme ISA, ces travaux sont désignés par le terme «assistance directe»)¹⁵.

Détermination de la pertinence de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue de l'utilisation

Évaluation de la fonction d'audit interne

Objectivité et compétence (Réf. : alinéas 15 a) et b))

- A5. L'auditeur externe exerce son jugement professionnel pour déterminer si les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit et pour établir la nature et l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés dans les circonstances.
- A6. La mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes et le niveau de compétence de la fonction sont particulièrement importants

¹³ Norme ISA 315 (révisée), alinéa 6 a).

¹⁴ Voir les paragraphes 15 à 25.

¹⁵ Voir les paragraphes 26 à 35.

pour déterminer la pertinence, et le cas échéant, la nature et l'étendue de l'utilisation des travaux de la fonction qui sont appropriées dans les circonstances.

- A7. L'objectivité s'entend de la capacité de réaliser ces tâches sans que le jugement professionnel ne soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Les facteurs suivants peuvent affecter l'évaluation que fait l'auditeur externe :
- le statut organisationnel de la fonction d'audit interne, y compris ses pouvoirs et ses obligations redditionnelles, favorise ou non la mesure dans laquelle la fonction peut être à l'abri de partis pris, de conflits d'intérêts ou d'influences indues de tiers pouvant altérer le jugement professionnel. Par exemple : la fonction d'audit interne relève ou non des responsables de la gouvernance ou d'un dirigeant ayant l'autorité appropriée, ou relève de la direction; et la fonction a ou non directement accès aux responsables de la gouvernance;
 - la fonction d'audit interne a ou non des responsabilités incompatibles, par exemple elle a des fonctions ou des responsabilités liées à l'exploitation ou à la gestion qui sont extérieures à la fonction d'audit interne;
 - les responsables de la gouvernance exercent ou non une surveillance sur les décisions concernant l'embauche du personnel de la fonction d'audit interne, par exemple, en établissant la politique de rémunération appropriée;
 - la direction ou les responsables de la gouvernance imposent ou non des contraintes ou des restrictions à la fonction d'audit interne, par exemple en ce qui concerne la communication à l'auditeur externe des constatations de la fonction d'audit interne;
 - les auditeurs internes sont ou non membres de corps professionnels pertinents et leur appartenance à ces corps professionnels les oblige à se conformer aux normes professionnelles applicables en ce qui a trait à l'objectivité, ou leurs politiques internes visent ou non les mêmes objectifs.
- A8. La compétence de la fonction d'audit interne s'entend de l'acquisition et du maintien, au sein de la fonction dans son ensemble, du niveau de connaissances et de compétences nécessaire pour que les tâches soient accomplies diligemment et conformément aux normes professionnelles applicables. Les facteurs suivants peuvent affecter la détermination de la compétence que fait l'auditeur externe :
- la fonction d'audit interne dispose ou non de ressources adéquates et appropriées compte tenu de la taille de l'entité et de la nature de ses activités;
 - des politiques ont été établies ou non pour l'embauche et la formation des auditeurs internes et pour leur affectation aux missions d'audit interne;
 - les auditeurs internes possèdent ou non la formation technique et les compétences adéquates en audit. Parmi les critères pertinents que l'auditeur externe peut prendre en considération dans son évaluation, il y a la détention ou non d'un titre professionnel pertinent et d'une expérience appropriée par les auditeurs internes;

- les auditeurs internes possèdent ou non les connaissances nécessaires concernant l'information financière de l'entité et le référentiel d'information financière applicable, et la fonction d'audit interne possède ou non les compétences nécessaires (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) pour effectuer des travaux liés aux états financiers de l'entité;
 - les auditeurs internes sont ou non membres de corps professionnels pertinents qui les obligent à respecter les normes professionnelles applicables, y compris les exigences en matière de perfectionnement professionnel continu.
- A9. On peut considérer que l'objectivité et la compétence comportent un nombre infini de degrés. Plus le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes et plus le niveau de compétence de la fonction est élevé, plus l'auditeur externe est susceptible d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et plus nombreux seront les secteurs de l'audit pour lesquels il pourra le faire. Cependant, un statut organisationnel et des politiques et procédures qui favorisent fortement l'objectivité des auditeurs internes ne peut compenser le manque de compétence suffisante de la fonction d'audit interne, tout comme un haut niveau de compétence de la fonction d'audit interne ne peut compenser un statut organisationnel et des politiques et procédures qui ne favorisent pas adéquatement l'objectivité des auditeurs internes.

Adoption d'une approche systématique et rigoureuse (Réf. : alinéa 15 c))

- A10. L'adoption par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse à l'égard de la planification, de la réalisation, de la supervision, de la revue et de la documentation de ses activités permet de distinguer celles-ci des autres activités de contrôle de suivi réalisées au sein de l'entité.
- A11. Parmi les facteurs qui peuvent affecter la détermination que fait l'auditeur externe de l'adoption ou non par la fonction d'audit interne d'une approche systématique et rigoureuse, il y a les suivants :
- l'existence, le caractère adéquat et l'utilisation de procédures d'audit interne ou d'indications documentées portant sur des secteurs de l'audit tels que les évaluations des risques, les programmes de travail, la documentation et les rapports, et dont la nature et l'étendue sont cohérentes avec la taille et la situation de l'entité;
 - l'existence ou non de politiques et procédures appropriées de contrôle qualité au sein de la fonction d'audit interne, par exemple comme celles qui sont prévues dans la NCCQ 1¹⁶, qui pourraient être appliquées au sein d'une fonction d'audit interne (comme celles ayant trait à l'encadrement, aux ressources humaines et à la réalisation des missions), ou d'exigences en matière de contrôle qualité énoncées

¹⁶ Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers et d'autres missions d'assurance et de services connexes.*

dans des normes établies par des corps professionnels pertinents pour les auditeurs internes. De tels corps peuvent également établir d'autres exigences appropriées telles que l'obligation de réaliser périodiquement des évaluations externes de la qualité.

Circonstances dans lesquelles les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés (Réf. : par. 16)

- A12. L'évaluation par l'auditeur externe du fait que le statut organisationnel de la fonction d'audit interne et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement ou non l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne et du fait que celle-ci adopte ou non une approche systématique et rigoureuse peut indiquer que les risques pour la qualité des travaux de la fonction sont trop importants, auquel cas il n'est donc pas approprié d'utiliser les travaux réalisés par la fonction à titre d'éléments probants.
- A13. Il est important de prendre en compte les facteurs énoncés aux paragraphes A7, A8 et A11 de la présente norme ISA tant isolément que dans leur ensemble, parce que la prise en compte d'un facteur isolé est souvent insuffisante pour conclure que les travaux de la fonction d'audit interne ne peuvent pas être utilisés aux fins de l'audit. Par exemple, le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation revêt une importance particulière pour l'évaluation des menaces à l'objectivité des auditeurs internes. Ainsi, le fait que la fonction d'audit interne relève de la direction serait considéré comme une menace importante pour l'objectivité de la fonction, à moins que d'autres facteurs tels que ceux décrits au paragraphe A7 de la présente norme ISA n'assurent collectivement des sauvegardes suffisantes pour ramener la menace à un niveau acceptable.
- A14. De plus, le Code de l'IESBA¹⁷ indique qu'il y a création d'un risque d'autocontrôle lorsque l'auditeur externe accepte une mission visant à fournir des services d'audit interne à un client d'audit et que les résultats de ces services seront utilisés pour la réalisation de l'audit. Cela s'explique par la possibilité que l'équipe de mission utilise les résultats du service d'audit interne sans les évaluer de façon appropriée ou sans exercer le même niveau d'esprit critique qu'elle exercerait si les travaux d'audit interne étaient effectués par des personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Le Code de l'IESBA¹⁸ traite des interdictions qui s'appliquent dans certaines circonstances et, dans d'autres circonstances, de la question des menaces et des sauvegardes qui peuvent être mises en place pour ramener celles-ci à un niveau acceptable.

¹⁷ Code de déontologie des professionnels comptables du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA), article 290.199.

¹⁸ Code de l'IESBA, articles 290.195 à 290.200.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne pouvant être utilisés

Facteurs pouvant affecter la détermination de la nature et de l'étendue des travaux de la fonction d'audit interne qui peuvent être utilisés (Réf. : par. 17 à 19)

- A15. Une fois que l'auditeur externe a déterminé que les travaux de la fonction d'audit interne peuvent être utilisés aux fins de l'audit, la première question qui se pose à lui est de savoir si la nature et l'étendue prévues des travaux de la fonction d'audit interne qui ont été réalisés ou dont la réalisation est prévue sont pertinentes par rapport à la stratégie générale d'audit et au plan de mission qu'il a établis conformément à la norme ISA¹⁹.
- A16. Voici des exemples de travaux de la fonction d'audit interne que l'auditeur externe peut utiliser :
- les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles;
 - les procédures de corroboration impliquant une part limitée de jugement;
 - l'observation du comptage des stocks;
 - le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière;
 - les tests de conformité aux exigences réglementaires;
 - dans certaines circonstances, l'audit ou l'examen de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composantes importantes du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les exigences de la norme ISA 600)²⁰.
- A17. La détermination que fait l'auditeur externe de la nature et de l'étendue prévues de l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne sera affectée par son évaluation de la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes, et du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, tel qu'il est indiqué au paragraphe 18 de la présente norme ISA. De plus, la part de jugement nécessaire pour planifier, réaliser et évaluer ces travaux, ainsi que le risque d'anomalies significatives au niveau des assertions constituent des éléments dont l'auditeur externe tient compte dans cette détermination. En outre, comme il est indiqué au paragraphe 16 de la présente norme ISA, il existe des circonstances dans lesquelles l'auditeur externe ne peut pas utiliser les travaux de la fonction d'audit interne aux fins de l'audit.

¹⁹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

²⁰ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

Jugements nécessaires pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, et l'évaluation des résultats (Réf. : alinéas 18 a) et 30 a))

- A18. Plus grande est la part de jugement à exercer pour planifier et mettre en œuvre les procédures d'audit, et pour évaluer les éléments probants, plus l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part importante des procédures, conformément au paragraphe 18 de la présente norme ISA, car en n'utilisant que les travaux de la fonction d'audit interne, il n'obtiendra pas des éléments probants suffisants et appropriés.
- A19. Comme l'auditeur externe assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit qu'il exprime, c'est à lui qu'il incombe de porter les jugements importants dans le cadre de la mission d'audit conformément au paragraphe 18. Les jugements importants concernent notamment les éléments suivants :
- l'évaluation des risques d'anomalies significatives;
 - l'évaluation du caractère suffisant des tests mis en œuvre;
 - l'évaluation du bien-fondé de l'utilisation par la direction de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation;
 - l'évaluation des estimations comptables importantes;
 - l'évaluation du caractère adéquat des informations fournies dans les états financiers et d'autres questions ayant une incidence sur le rapport de l'auditeur.

Évaluation du risque d'anomalies significatives (Réf. : alinéa 16 b))

- A20. Pour une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir spécifiques, plus le risque d'anomalies significatives évalué au niveau des assertions est élevé, plus le jugement interviendra souvent dans la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que dans l'évaluation des résultats des procédures. Dans de telles circonstances, l'auditeur externe devra mettre en œuvre lui-même une part plus importante des procédures conformément au paragraphe 18 de la présente norme ISA et, par conséquent, faire une utilisation moins importante des travaux de la fonction d'audit interne pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. En outre, selon les explications de la norme ISA 200²¹, plus les risques d'anomalies significatives sont élevés, plus les éléments probants dont l'auditeur externe a besoin devront être convaincants et, par conséquent, plus grande sera la part des travaux que l'auditeur externe devra réaliser lui-même.
- A21. Comme il est expliqué dans la norme ISA 315²², les risques importants exigent une attention spéciale sur le plan de l'audit et, par conséquent, les possibilités d'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne en cas de risques importants se limiteront aux résultats des procédures faisant appel à une part limitée de jugement. De plus,

²¹ Norme ISA 200, paragraphe A29.

²² Norme ISA 315 (révisée), alinéa 4 e).

lorsque le risque d'anomalies significatives est autre que faible, il est peu probable que la seule utilisation des travaux de la fonction d'audit interne permette de ramener le risque d'audit à un niveau acceptable et d'éliminer la nécessité, pour l'auditeur externe, de mettre en œuvre lui-même certains tests.

- A22. La mise en œuvre de procédures conformément à la présente norme ISA peut amener l'auditeur externe à reconsidérer son évaluation des risques d'anomalies significatives, ce qui peut avoir une incidence sur sa détermination de la pertinence d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne et de la nécessité d'appliquer les autres dispositions de la présente norme ISA.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 20)

- A23. Conformément à la norme ISA 260²³, l'auditeur externe est tenu de communiquer aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. L'utilisation prévue des travaux de la fonction d'audit interne fait partie intégrante de la stratégie générale d'audit de l'auditeur externe et est par conséquent pertinente pour les responsables de la gouvernance aux fins de l'acquisition d'une compréhension de la stratégie d'audit proposée.

Utilisation des travaux de la fonction d'audit interne

Entretiens et coordination avec la fonction d'audit interne (Réf. : par. 21)

- A24. Lors des entretiens avec la fonction d'audit interne concernant l'utilisation prévue de ses travaux en vue de la coordination des activités respectives, il peut être utile d'aborder les questions suivantes :
- le calendrier de ces travaux;
 - la nature des travaux effectués;
 - l'étendue de la couverture de l'audit;
 - le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir), et le seuil de signification pour les travaux;
 - les méthodes envisagées pour la sélection des éléments et la taille des échantillons;
 - la documentation des travaux effectués;
 - les procédures en matière de revue des travaux et de rapport.
- A25. La coordination entre l'auditeur externe et la fonction d'audit interne est notamment efficace lorsque :
- des entretiens ont lieu à intervalles appropriés pendant la période;

²³ Norme ISA 260, paragraphe 15.

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

A26. La norme ISA 200²⁴ traite de l'importance pour l'auditeur de faire preuve d'esprit critique lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ce qui implique d'être attentif aux informations qui remettent en question la fiabilité des documents et des réponses aux demandes d'informations devant servir d'éléments probants. Par conséquent, le maintien d'une communication avec la fonction d'audit interne tout au long de la mission peut donner aux auditeurs internes l'occasion d'attirer l'attention de l'auditeur externe sur les questions susceptibles d'avoir une incidence sur les travaux de ce dernier²⁵. L'auditeur externe peut alors en tenir compte dans son identification et son évaluation des risques d'anomalies significatives. De plus, lorsque ces informations indiquent l'existence d'un risque accru que les états financiers comportent des anomalies significatives ou concernent des fraudes avérées, suspectées ou alléguées, l'auditeur externe peut en tenir compte lors de son identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240²⁶.

Procédures visant à déterminer le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne
(Réf. : par. 23 et 24)

- A27. Les procédures d'audit que l'auditeur externe prévoit mettre en œuvre à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction d'audit interne lui servent de base pour évaluer la qualité générale de ces travaux et l'objectivité avec laquelle ils ont été effectués.
- A28. Les procédures que l'auditeur externe peut mettre en œuvre pour évaluer la qualité des travaux réalisés par la fonction d'audit interne et les conclusions qu'elle a tirées comprennent notamment, en sus des réexecutions dont il est question au paragraphe 24 :
- les demandes d'informations auprès des personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne;
 - l'observation de la mise en œuvre de procédures par la fonction d'audit interne;

²⁴ Norme ISA 200, paragraphes 15 et A18.

²⁵ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A116.

²⁶ Norme ISA 315 (révisée), paragraphe A11, en lien avec la norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

- la revue du programme de travail et des dossiers de travail de la fonction d'audit interne.
- A29. Plus la part de jugement impliquée est importante et le risque d'anomalies significatives évalué est élevé, moins la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation et les politiques et procédures pertinentes favorisent adéquatement l'objectivité des auditeurs internes, ou moins le niveau de compétence de la fonction d'audit interne est élevé, plus il est nécessaire pour l'auditeur externe de mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction afin de fonder sa décision de s'appuyer sur les travaux de la fonction pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit.

Réexécution (Réf. : par. 24)

- A30. Aux fins de la présente norme ISA, la réexécution s'entend de la mise en œuvre personnelle par l'auditeur externe de procédures afin de valider les conclusions dégagées par la fonction d'audit interne. Cet objectif peut être atteint par la vérification d'éléments qui ont déjà fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne ou, lorsque cela est impossible, par la vérification d'un nombre suffisant d'autres éléments similaires qui n'ont pas fait l'objet d'une vérification par la fonction d'audit interne. La réexécution fournit des éléments probants plus convaincants concernant le caractère adéquat des travaux de la fonction d'audit interne que les autres procédures pouvant être mises en œuvre par l'auditeur externe en application du paragraphe A28. Bien qu'il ne soit pas nécessaire que l'auditeur externe procède à une réexécution pour chaque secteur de l'audit où des travaux de la fonction d'audit interne sont utilisés, il est nécessaire qu'il procède à des réexecutions à l'égard de l'ensemble des travaux de la fonction d'audit interne qu'il prévoit utiliser conformément au paragraphe 24. L'auditeur externe est plus susceptible de concentrer les réexecutions sur les secteurs de l'audit où la fonction d'audit interne a dû davantage faire appel au jugement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit, de même que pour l'évaluation des résultats des procédures, ainsi que sur les secteurs où le risque d'anomalies significatives est plus élevé.

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes, des secteurs de l'audit concernés et de l'étendue du recours

Détermination de la pertinence du recours à l'assistance directe des auditeurs internes aux fins de l'audit (Réf. : par. 5 et 26 à 28)

- A31. Dans les pays où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que les auditeurs d'un groupe se demandent si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composantes et, le cas échéant, qu'ils traitent de cette question lorsqu'ils communiquent avec les auditeurs des composantes²⁷.

²⁷ Norme ISA 600, alinéa 40 b).

A32. Tel qu'il est énoncé au paragraphe A7 de la présente NCA, l'objectivité s'entend de la capacité d'effectuer les travaux proposés sans que le jugement professionnel soit altéré par des partis pris, des conflits d'intérêts ou des influences indues de tiers. Aux fins de l'évaluation de l'existence et de l'importance de menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne, les facteurs suivants peuvent être pertinents :

- la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes²⁸;
- les relations familiales et personnelles avec une personne dont le travail est lié à l'aspect de l'entité auquel les travaux se rapportent, ou qui en a la charge;
- une association avec la division ou le service de l'entité auquel les travaux se rapportent;
- des intérêts financiers importants dans l'entité, autres qu'une rémunération établie selon des conditions qui correspondent à celles applicables aux autres employés occupant des fonctions de niveau hiérarchique similaire.

Les documents publiés par les corps professionnels pertinents à l'intention des auditeurs internes peuvent fournir des indications utiles supplémentaires.

A33. Il se peut également que, dans certaines circonstances, l'importance des menaces pour l'objectivité d'un auditeur interne soit telle qu'aucune sauvegarde ne puisse être mise en place pour ramener ces menaces à un niveau acceptable. Par exemple, du fait que l'efficacité des sauvegardes est fonction de l'importance des travaux réalisés dans le cadre de l'audit, les alinéas 30 a) et b) interdisent le recours à l'assistance directe des auditeurs internes dans la mise en œuvre de procédures qui impliquent de porter des jugements importants dans le cadre de la mission d'audit ou qui ont trait à une situation où le risque d'anomalies significatives est élevé et la part de jugement nécessaire pour la mise en œuvre des procédures d'audit pertinentes ou l'évaluation des éléments probants réunis est autre que limitée. Il en va de même lorsque les travaux concernés créent un risque d'autocontrôle, d'où l'interdiction qui est faite aux auditeurs internes de mettre en œuvre des procédures dans les circonstances décrites aux alinéas 30 c) et d).

A34. Pour évaluer le niveau de compétence d'un auditeur interne, bon nombre des facteurs énumérés au paragraphe A8 de la présente norme ISA peuvent également être pertinents si l'on tient compte de la situation de l'auditeur interne en question et des travaux auxquels il peut être affecté.

²⁸ Voir le paragraphe A7.

Détermination de la nature et de l'étendue des travaux pouvant être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe (Réf. : par. 29 à 31)

- A35. Les paragraphes A15 à A22 de la présente norme ISA fournissent des indications pertinentes concernant la détermination de la nature et de l'étendue des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes.
- A36. Lorsqu'il détermine la nature des travaux qui peuvent être confiés aux auditeurs internes, l'auditeur externe prend soin de limiter ces travaux aux secteurs de l'audit appropriés. Voici des exemples d'activités et de tâches pour lesquelles il ne serait pas approprié de demander aux auditeurs internes de fournir une assistance directe :
- l'analyse des risques de fraude. L'auditeur externe peut toutefois procéder à des demandes d'informations auprès des auditeurs internes concernant les risques de fraude dans l'organisation, conformément à la norme ISA 315²⁹;
 - la détermination des procédures d'audit à mettre en œuvre à l'improviste, tel qu'il est indiqué dans la norme ISA 240.
- A37. De même, étant donné que, conformément à la norme ISA 505³⁰, l'auditeur externe est tenu de conserver le contrôle des demandes de confirmation externe et d'évaluer les résultats des procédures de confirmation externe, il ne serait pas approprié de confier ces responsabilités aux auditeurs internes. Ceux-ci peuvent toutefois aider l'auditeur externe à rassembler les informations dont il a besoin pour résoudre les divergences dans les réponses à des demandes de confirmation.
- A38. La part de jugement qui intervient et le risque d'anomalies significatives sont également pertinents pour déterminer quels travaux peuvent être confiés aux auditeurs internes qui fournissent une assistance directe. Par exemple, lorsque l'évaluation des comptes clients est considérée comme un secteur à l'égard duquel le risque est élevé, l'auditeur externe pourrait confier le contrôle de l'exactitude de la balance chronologique à un auditeur interne qui lui fournit une assistance directe. Toutefois, comme l'évaluation du caractère adéquat de la provision fondée sur la balance chronologique ferait appel à une part de jugement autre que limitée, il ne serait pas approprié de confier cette dernière procédure à un auditeur interne qui fournit une assistance directe.
- A39. Nonobstant la direction, la supervision et la revue assurées par l'auditeur externe, un recours excessif à l'assistance directe des auditeurs internes peut avoir une incidence sur les perceptions concernant l'indépendance dans le cadre de la mission d'audit externe.

Recours à l'assistance directe des auditeurs internes (Réf. : par. 34)

- A40. Étant donné que les personnes qui travaillent au sein de la fonction d'audit interne ne sont pas indépendantes de l'entité comme l'auditeur externe est tenu de l'être lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers, la direction, la supervision et la

²⁹ Norme ISA 315 (révisée), alinéa 6 a).

³⁰ Norme ISA 550, *Confirmations externes*, paragraphes 7 et 16.

revue, par l'auditeur externe, des travaux réalisés par les auditeurs internes qui fournissent une assistance directe seront généralement de nature différente et plus poussées que si les travaux avaient été réalisés par des membres de l'équipe de mission.

- A41. Lorsqu'il dirige les auditeurs internes, l'auditeur externe peut par exemple leur rappeler de porter à son attention les problèmes de comptabilité et d'audit relevés au cours de l'audit. Lorsqu'il passe en revue les travaux réalisés par les auditeurs internes, l'auditeur externe se demande entre autres si des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus dans les circonstances, et si ces éléments étayent les conclusions dégagées.

Les Normes internationales d'audit, les Normes internationales de missions d'assurance, les Normes internationales de missions d'examen, les Normes internationales de services connexes, les Normes internationales de contrôle qualité, les Directives internationales sur les pratiques d'audit, les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui en détient les droits d'auteur.

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Le logo IAASB, «International Auditing and Assurance Standards Board», «IAASB», «International Standard on Auditing», «ISA», «International Standard on Assurance Engagements», «ISAE», «International Standards on Review Engagements», «ISRE», «International Standards on Related Services», «ISRS», «International Standards on Quality Control», «ISQC», «International Auditing Practice Note», «IAPN», le logo IFAC, «International Federation of Accountants», et «IFAC» sont des marques de commerce et des marques de service de l'IFAC.

Copyright © 2013 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du présent document à condition que ces copies servent à l'enseignement ou à des fins personnelles, qu'elles ne soient pas vendues ni diffusées, et que chaque copie porte la mention suivante : «Copyright © 2013 International Federation of Accountants (IFAC). *Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document.*» Autrement, sauf autorisation de la loi, il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, le stockage, la transmission ou autre utilisation semblable de ces documents. Pour ce faire, veuillez écrire à permissions@ifac.org.

La présente Norme internationale d'audit (ISA) 610 (révisée), «Utilisation des travaux des auditeurs internes», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2013, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en 2013, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2013 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), “Using the Work of Internal Auditors” © 2013 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d'audit (ISA) 610 (révisée en 2013), «Utilisation des travaux des auditeurs internes» © 2013 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013), “Using the Work of Internal Auditors”.

Numéro ISBN : 978-1-60815-122-6.

Publié par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org