

Exposé-sondage

Avril 2020

*Date limite de réception des commentaires :
le 2 octobre 2020*

Norme internationale d'audit

Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée)

*Audits d'états financiers de
groupe (y compris l'utilisation
des travaux des auditeurs des
composantes) – Considérations
particulières*

et

Projet de modifications de
concordance et de modifications
corrélatives à apporter à
d'autres normes ISA

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

À propos de l'IAASB

Le présent exposé-sondage 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 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, de même qu'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 mondiale d'audit et d'assurance.

L'IAASB élabore des normes d'audit et d'assurance ainsi que des lignes directrices à l'usage de l'ensemble des professionnels comptables par le truchement d'un processus partagé d'établissement des normes auquel participent 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, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices. 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).

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la [page 127](#).

APPEL À COMMENTAIRES

Le présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières* », a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®).

Les propositions contenues dans le présent exposé-sondage peuvent être modifiées, à la lumière des commentaires reçus, avant la publication du texte définitif. **La date limite de réception des commentaires est le 2 octobre 2020.**

Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au moyen du site Web de l'IAASB, en utilisant le lien [Submit a Comment](#). Il est à noter que les commentaires doivent être transmis à la fois sous forme de fichier PDF et de fichier Word. À noter également qu'il est nécessaire de s'inscrire lorsqu'on utilise cette fonctionnalité pour la première fois. Tous les commentaires sont réputés être d'intérêt public et seront affichés sur le site Web.

La présente publication peut être téléchargée gratuitement à partir du site Web de l'IAASB (www.iaasb.org). La version approuvée du texte est la version anglaise.

NOTES EXPLICATIVES

SOMMAIRE

	Page
Introduction	5
Renseignements généraux.....	5
Collaboration avec d'autres groupes de travail de l'IAASB et avec l'IESBA.....	6
Section 1 Guide à l'intention des répondants	7
Section 2 Points importants	8
Section 2-A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-600.....	8
Section 2-B – Liens avec les autres normes	12
Section 2-C – Sous-sections distinctes sur les points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes	14
Section 2-D – Champ d'application et applicabilité du projet de norme	15
Section 2-E – Acceptation et maintien de la mission, y compris les restrictions de l'accès aux personnes ou à l'information.....	18
Section 2-F – Planification et réalisation d'un audit de groupe	20
Section 2-G – Contrôles communs et activités centralisées	26
Section 2-H – Caractère significatif.....	28
Section 2-I – Documentation	30
Section 2-J – Autres points.....	32
Section 3 Appel à commentaires	34
Exposé-sondage	
Projet de Norme internationale d'audit et d'assurance (ISA) 600 (révisée), <i>Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières</i>	38
Modifications de concordance et modifications corrélatives	98

Introduction

1. Les présentes notes fournissent des renseignements généraux et des explications concernant l'exposé-sondage sur le projet de Norme internationale d'audit (ISA) 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières (ES-600)*, dont la publication pour commentaires a été approuvée par l'IAASB en mars 2020.

Renseignements généraux

2. En mars 2009, l'IAASB a achevé son projet sur la clarté des normes, dont l'objet était d'accroître la clarté et la compréhensibilité des normes ISA et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC). Peu de temps après l'entrée en vigueur des normes ISA clarifiées, l'IAASB a entrepris un examen de la mise en œuvre, à savoir le projet de suivi de la mise en œuvre des normes ISA. Ce projet visait à recueillir les commentaires de diverses parties concernant les questions d'application et de mise en œuvre liées aux normes ISA clarifiées. Les constatations découlant de l'examen de la mise en œuvre sont présentées dans le document intitulé [Clarified International Standards on Auditing-Findings from the Post Implementation Review](#), publié en 2013.
3. Les constatations tirées de cet examen constituent le fondement de la [stratégie de l'IAASB pour 2015-2019](#) et du [programme de travail de l'IAASB pour 2015-2016](#). L'IAASB a convenu de se concentrer sur les constatations importantes découlant de l'examen de la mise en œuvre des normes ISA qui ont fait ressortir la nécessité d'examiner en priorité les modifications éventuelles à apporter à certains aspects des normes pertinentes. Par conséquent, l'IAASB a ajouté un projet sur la norme ISA 600¹ et les normes de contrôle qualité à son programme de travail pour 2015-2016.
4. Au début du projet sur les normes de contrôle qualité et la norme sur les audits de groupe de l'IAASB, des groupes de travail ont réfléchi aux questions qui sont ressorties de l'examen de la mise en œuvre des normes ISA clarifiées, des inspections et des activités continues de consultation. En décembre 2015, l'IAASB a publié l'[appel à commentaires](#), *Amélioration de la qualité de l'audit pour servir l'intérêt public : l'esprit critique, le contrôle qualité et les audits de groupe*, pour connaître les points de vue des parties prenantes sur des questions importantes concernant le contrôle qualité, les audits de groupe et l'esprit critique. Dans l'ensemble, les répondants étaient d'avis que l'IAASB devait prendre des mesures à l'égard des questions présentées dans l'appel à commentaires.
5. En décembre 2016, l'IAASB a approuvé une [proposition de projet](#) de révision de la norme ISA 600 et des normes de contrôle qualité. Les objectifs de la révision de la norme ISA 600 selon la proposition de projet étaient de renforcer l'approche de l'auditeur en ce qui concerne la planification et la réalisation d'un audit de groupe et de clarifier l'interaction entre la norme ISA 600 et les autres normes ISA.
6. En septembre 2017, l'IAASB a indiqué que les révisions qui seraient apportées à la norme ISA 600 dépendaient des révisions qui seraient apportées à d'autres normes fondamentales, telles que les

¹ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

normes ISQC 1², ISA 220³ et ISA 315 (révisée)⁴. Étant donné qu'un certain nombre de projets prioritaires figuraient déjà dans son programme de travail et compte tenu du caractère limité de ses moyens et ressources permanentes, l'IAASB a décidé que le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 commencerait par des échanges soutenus avec les groupes de travail chargés de la révision des normes ISQC 1, ISA 220 et ISA 315 (révisée) avant de poursuivre ses travaux à l'égard des autres aspects du projet sur la norme ISA 600 (lui donnant ainsi l'occasion de formuler de précieux commentaires sur la façon dont les modifications apportées à ces autres normes répondent à des questions et exigences fondamentales qui concernent aussi les audits de groupe).

7. En octobre 2017, le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 a préparé un [compte rendu de projet](#) présentant les questions examinées dans le cadre de la révision de la norme ISA 600, ainsi que les liens existant entre ces questions et celles examinées dans le cadre des projets de révision d'autres normes internationales, en particulier les normes ISA 220 et ISQC 1.
8. Au vu des progrès accomplis à l'égard des normes de gestion de la qualité et de la norme ISA 315 (révisée), l'IAASB a décidé de reprendre, en janvier 2019, les travaux à l'égard des modifications qu'il propose d'apporter à la norme ISA 600.

Collaboration avec d'autres groupes de travail de l'IAASB et avec l'IESBA

9. Comme il a été mentionné précédemment, les modifications apportées à la norme ISA 600 dépendent des révisions apportées à d'autres normes fondamentales. Étant donné que ces normes étaient en cours de révision au moment de l'élaboration de l'ES-600, le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 a eu des échanges réguliers avec les groupes de travail chargés de leur révision. Le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 s'est également entretenu avec des représentants et des permanents du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (IESBA) pour discuter de plusieurs questions importantes.

Normes de gestion de la qualité

10. Pour veiller à ce que les modifications apportées aux normes de gestion de la qualité soient reflétées dans l'ES-600, le président et les permanents du groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 ont tenu des conférences téléphoniques régulières avec les présidents et les permanents des groupes de travail sur la gestion de la qualité. Lors de ces conférences, les présidents et les permanents des groupes de travail sur les normes ISQM 1⁵, ISQM 2⁶, ISA 220 et ISA 600 ont traité de questions d'intérêt commun. En outre, le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 et les groupes de travail chargés des projets des normes ISQM 1 et ISQM 2 se sont concertés de sorte à aligner les concepts et le libellé des normes de gestion de la qualité en question sur ceux de certaines exigences et modalités d'application énoncées dans l'ES-600.

² Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes.*

³ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers.*

⁴ 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.*

⁵ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 [en projet] (auparavant Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1), *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes.*

⁶ Norme ISQM 2 [en projet], *Revue de la qualité des missions.*

11. Étant donné que la norme ISA 220 (révisée) [en projet]⁷ et l'ES-600 sont étroitement liés, les groupes de travail chargés de la révision des normes ISA 600 et ISA 220 se sont assurés d'une corrélation appropriée entre les deux normes, en veillant à ce que les exigences et les modalités d'application présentées dans l'ES-600 tiennent compte des principes et des exigences présentés dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet] et soient cohérentes avec ceux-ci. Les groupes de travail ont notamment discuté de la définition révisée d'équipe de mission ainsi que de la modification des responsabilités de l'associé responsable de la mission (voir les paragraphes 18 à 20 ci-après), plus particulièrement de leur application en pratique et des effets qui en découlent.

Norme ISA 315 (révisée en 2019)⁸

12. Comme il s'agit d'une norme fondamentale, le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 s'est assuré que les exigences et les modalités d'application présentées dans l'ES-600 concordaient avec les modifications apportées à la norme ISA 315 (révisée en 2019). Le groupe de travail s'est penché principalement sur les considérations particulières relatives à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans un audit d'états financiers de groupe.

IESBA

13. Le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISA 600 et des représentants et des permanents de l'IESBA se sont concertés afin de s'assurer que l'ES-600 respectait l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* de l'IESBA (le Code de l'IESBA). Ils ont discuté des modifications qu'il est proposé d'apporter à la définition d'équipe de mission, du projet de l'IESBA sur l'indépendance de l'équipe de mission dans un audit de groupe⁹ et des paragraphes de l'ES-600 portant sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Section 1 Guide à l'intention des répondants

L'IAASB souhaite recevoir des commentaires sur tout aspect traité dans l'ES-600, mais particulièrement sur ceux qui sont présentés dans la section « Appel à commentaires ». Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur des paragraphes précis, qu'ils sont étayés par des arguments et, s'il y a lieu, qu'ils formulent le libellé exact des modifications suggérées. Les répondants peuvent choisir de commenter uniquement les questions qui les concernent. Si le répondant est favorable aux propositions contenues dans l'ES-600, il est important de le faire savoir à l'IAASB, car il n'est pas toujours possible de le déduire.

⁷ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁹ Les objectifs du projet de l'IESBA sur l'indépendance de l'équipe de mission dans un audit de groupe sont i) d'aligner la définition du terme « équipe de mission » figurant dans le Code de l'IESBA sur la définition révisée de ce terme figurant dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet] et ii) de réviser les normes internationales d'indépendance afin qu'elles soient rigoureuses, exhaustives et claires dans le cas d'un audit de groupe, y compris à l'égard de l'indépendance des auditeurs de composantes dont le cabinet ne fait pas partie du réseau.

Section 2 Points importants

Section 2-A – Questions d'intérêt public traitées dans l'ES-600

14. Le tableau ci-dessous présente les principales questions d'intérêt public identifiées par l'IAASB et la façon dont elles sont traitées dans l'ES-600.

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphes pertinents de l'ES-600
Adéquation continue entre la norme de l'IAASB sur les audits de groupe et les besoins actuels	<p><i>Champ d'application de la norme</i></p> <p>Les paragraphes d'introduction, les définitions et les modalités d'application de l'ES-600 apportent des éclaircissements sur le champ d'application de la norme. On y précise notamment si, et comment, l'ES-600 s'applique dans les circonstances suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • recours à des centres de services partagés ; • entités ayant des divisions et des succursales ; • participations ne donnant pas le contrôle dans des entités, y compris les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence et celles comptabilisées au coût. 	<p>Paragraphes 2 et 3, alinéas 9 b) et 9 k) et paragraphe 11.</p>
	<p><i>Liens avec les autres normes</i></p> <p>L'ES-600 fait ressortir plus clairement la nécessité d'appliquer toutes les normes ISA dans le contexte d'un audit de groupe. Les liens avec les autres normes ISA, en particulier les normes ISA 220 (révisée) [en projet], ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 330¹⁰, y sont explicités.</p>	<p>Paragraphes 1, 12, 15, 18, 20, 21, 23, 24, 27, 28, 29, 31, 33, 47, 49, 53, 56 et 57.</p>

¹⁰ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-600
	<p><i>Adaptabilité</i></p> <p>L'ES-600 introduit une approche fondée sur des principes, de sorte qu'il est possible d'en adapter l'application pour tenir compte de diverses situations et du degré de complexité du groupe visé par l'audit. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • il est rédigé de manière à ce que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'attache à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, et à y répondre ; • il comporte des sous-sections distinctes pour mettre en relief les exigences et les modalités d'application qui concernent les audits de groupe auxquels participent des auditeurs des composantes. 	<p>Paragraphe 3 et 4, alinéa 9 b) et paragraphes 24, 31 et 33.</p> <p>Sous-sections distinctes de l'ES-600 dans les cas où les auditeurs des composantes participent à l'audit du groupe.</p>
	<p><i>Documentation</i></p> <p>Les exigences de documentation ont été rehaussées. De plus, on a ajouté des modalités d'application pour mettre en évidence les liens avec les exigences de la norme ISA 230¹¹ et pour préciser ce que l'équipe affectée à l'audit du groupe pourrait avoir à consigner en dossier selon la situation, notamment dans les cas où l'accès à la documentation des auditeurs des composantes est limité.</p>	<p>Paragraphe 57.</p>

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

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-600
<p>Promotion d'une gestion proactive de la qualité au niveau de la mission</p>	<p><i>Gestion et atteinte de la qualité d'un audit de groupe</i></p> <p>Le libellé proposé contient des précisions sur l'application des exigences de la norme ISA 220 (révisée) [en projet] dans le contexte de la gestion et de l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe (ressources suffisantes et appropriées pour la réalisation de la mission ; direction et supervision de l'équipe de mission, et revue de ses travaux ; etc.).</p> <p>Dans l'ES-600, les points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes sont énoncés dans des sous-sections distinctes.</p>	<p>Paragraphe 6, 12, 18, 20, 21 et 23.</p>
	<p><i>Planification et réalisation de l'audit du groupe</i></p> <p>L'ES-600 est rédigé de manière à ce que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'attache à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives, et à y répondre. L'accent est mis sur l'importance de concevoir et de mettre en œuvre des procédures appropriées en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.</p>	<p>Paragraphe 3, 4, 24, 31, 33, 34, 35 et 36.</p>
	<p><i>Cas où l'accès aux informations ou aux personnes est limité</i></p> <p>L'ES-600 clarifie ce qu'il convient de faire, dans le contexte d'un audit de groupe, lorsque l'accès aux informations ou aux personnes est limité. On y traite notamment des restrictions limitant l'accès à la direction, aux responsables de la gouvernance, aux informations ou aux auditeurs des composantes¹².</p>	<p>Paragraphe 16 et 17.</p>

¹² L'IAASB a reconnu qu'il ne pouvait pas imposer l'accès aux personnes ou à l'information dans l'ES-600, mais qu'il pouvait néanmoins donner des indications pour les cas où l'accès aux personnes ou à l'information est limité.

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-600
	<p><i>Seuil de signification pour une composante</i></p> <p>Des éclaircissements ont été ajoutés en ce qui concerne le seuil de signification et le risque de regroupement dans le contexte d'un audit de groupe.</p>	<p>Alinéas 9 a) et 9 e) et paragraphe 29.</p>
<p>Renforcement de l'indépendance et de l'esprit critique de l'auditeur</p>	<p><i>Renforcement de l'exercice de l'esprit critique</i></p> <p>Dans l'ES-600, on insiste sur l'importance de l'exercice de l'esprit critique, notamment pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la prise de décisions concernant la direction, la supervision et la revue des travaux des auditeurs des composantes ; • l'évaluation que fait l'équipe affectée à l'audit du groupe afin de déterminer si les éléments probants obtenus (y compris ceux obtenus par les auditeurs des composantes) sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. 	<p>Paragraphe 4, 5, 13, 23, 44, 45, 46, 49, 50 et 51.</p>

Principales questions d'intérêt public	Description des modifications visant à répondre aux principales questions d'intérêt public	Paragraphe pertinents de l'ES-600
<p>Mise en évidence de la nécessité d'avoir des échanges soutenus pendant l'audit</p>	<p><i>Échanges soutenus entre l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'associé responsable de l'audit du groupe et les auditeurs des composantes</i></p> <p>L'ES-600 contient des précisions sur l'application, dans le contexte d'un audit de groupe, de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]. On y traite notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • des communications entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes, en insistant sur l'importance d'une communication bilatérale ; • de différents aspects des échanges entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes, comme la communication des règles de déontologie pertinentes, la détermination de la compétence et des capacités des auditeurs des composantes et l'établissement de la nature, du calendrier et de l'étendue qui conviennent pour l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux des auditeurs des composantes. <p>Dans l'ES-600, les points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes sont énoncés dans des sous-sections distinctes.</p>	<p>Paragraphe 4, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 32, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45 46 et 48.</p>

Section 2-B – Liens avec les autres normes

15. De nombreux répondants à l'appel à commentaires étaient favorables à la clarification et au renforcement du fait que toutes les normes ISA, lorsqu'elles s'appliquent, doivent être appliquées aux audits de groupe en insistant sur les liens plus étroits qui existent avec les autres normes ISA, en particulier les normes ISA 220 (révisée) [en projet], ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 330. Lors de ses délibérations, l'IAASB s'est concentré sur les particularités des missions d'audit de groupe et sur la nécessité d'énoncer clairement comment les exigences présentées dans l'ES-600 s'ajoutent aux exigences énoncées dans les normes fondamentales. Il estimait que les exigences et les modalités d'application proposées dans l'ES-600 devaient être axées sur les considérations

particulières liées aux audits de groupe et qu'il ne fallait pas répéter les exigences et modalités d'application déjà énoncées dans les autres normes.

16. Afin de clarifier les liens avec les autres normes et de bien préciser que toutes les normes ISA s'appliquent aux audits d'états financiers de groupe, l'IAASB a décidé :
 - de préciser que les normes ISA s'appliquent aux audits d'états financiers de groupe, que l'ES-600 traite des considérations particulières liées aux audits d'états financiers de groupe et que les exigences et les modalités d'application présentées dans l'ES-600 portent sur l'application d'autres normes ISA pertinentes dans le contexte d'un audit d'états financiers de groupe (voir le paragraphe 1 de l'ES-600). Des modalités d'application ont été ajoutées pour clarifier le lien avec les normes ISA 220 (révisée) [en projet], ISQM 1 [en projet] et ISQM 2 [en projet]¹³ ;
 - le cas échéant, de faire référence à la norme fondamentale dans les exigences ou les modalités d'application, en utilisant le libellé suivant : « Pour l'application de la norme ISA... ».
17. Le paragraphe 6 de l'ES-600 explique que lorsque l'associé responsable de l'audit du groupe ou l'équipe affectée à l'audit du groupe doit répondre à une exigence ou s'acquitter d'une responsabilité, l'expression « l'associé responsable de l'audit du groupe doit... » ou « l'équipe affectée à l'audit du groupe doit... » est utilisée. Lorsqu'il est permis à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à l'équipe affectée à l'audit du groupe de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises, y compris des auditeurs des composantes, on utilise plutôt l'expression « l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de... » ou « l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de... ». Le paragraphe 6 de l'ES-600 s'inspire d'un paragraphe semblable de la norme ISA 220 (révisée) [en projet].

Norme ISA 220 (révisée) [en projet]

18. Comme il est mentionné dans le paragraphe 6 ci-dessus, l'IAASB a également entrepris la révision de la norme ISA 220. La norme ISA 220 (révisée) [en projet] contient entre autres des exigences et des modalités d'application améliorées et révisées visant à clarifier le rôle et les responsabilités de l'associé responsable de la mission, en particulier son intervention suffisante et appropriée tout au long de l'audit, et à insister sur la responsabilité de l'associé responsable de la mission quant à la gestion et à l'atteinte de la qualité au niveau de la mission.
19. L'IAASB a examiné les considérations particulières pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) aux audits d'états financiers de groupe et a relevé ce qui suit :
 - La définition d'équipe de mission. La norme ISA 220 (révisée) [en projet] présente une définition révisée d'équipe de mission, laquelle inclut les personnes qui mettent en œuvre des procédures d'audit au cours de la mission, ce qui inclurait donc les auditeurs des composantes dans le cas d'un audit de groupe. Comme l'indique le paragraphe 11 ci-dessus, les groupes de travail chargés de la révision des normes ISA 220 et ISA 600 ainsi que les permanents et

¹³ L'ES-600 est fondé sur la version des normes ISQM 1 [en projet], ISQM 2 [en projet] et ISA 220 (révisée) [en projet] présentée à l'IAASB en mars 2020 : <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-new-york-usa-2>. L'IAASB prévoit d'approuver comme prévu les projets de norme à sa réunion de septembre 2020. Les versions subséquentes des normes ISQM 1 [en projet], ISQM 2 [en projet] et ISA 220 (révisée) [en projet] seront affichées sur les pages des projets : <https://www.iaasb.org/consultations-projects/work-plan>.

les représentants de l'IESBA ont collaboré à la révision de cette définition. Dans l'ES-600, le terme « équipe de mission » désigne l'équipe affectée à l'audit du groupe et tous les auditeurs des composantes. Les termes « auditeur d'une composante » et « équipe affectée à l'audit du groupe » sont définis respectivement aux alinéas 9 c) et 9 j) de l'ES-600.

- Les responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe. Pour souligner l'importance de la participation suffisante et appropriée de l'associé responsable de l'audit du groupe tout au long de l'audit du groupe, l'IAASB a déterminé qu'il était approprié d'ajouter une exigence à cet égard au début de l'ES-600 (voir le paragraphe 12 de l'ES-600).
- Le fait de pouvoir participer aux travaux de l'auditeur d'une composante dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (voir le paragraphe 18 de l'ES-600).
- En ce qui concerne les règles de déontologie pertinentes (voir le paragraphe 20 de l'ES-600) :
 - déterminer si les auditeurs des composantes ont été informés des règles de déontologie pertinentes ;
 - acquérir une compréhension permettant de déterminer si les auditeurs des composantes comprennent et respecteront les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe ;
 - obtenir, de la part des auditeurs des composantes, confirmation que les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe ont été respectées.
- En ce qui concerne les ressources affectées à la mission (voir le paragraphe 21 de l'ES-600) :
 - déterminer si les auditeurs des composantes possèdent la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, qui sont nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit qui leur ont été attribuées au niveau de la composante ;
 - déterminer la pertinence et l'incidence, pour l'audit du groupe, des informations sur les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet de l'auditeur d'une composante ou des inspections externes portant sur celui-ci.
- En ce qui concerne la réalisation de la mission, s'assurer que l'associé responsable de l'audit du groupe assume la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux (voir le paragraphe 23 de l'ES-600).

20. L'IAASB a prévu des modalités d'application détaillées à l'appui des considérations particulières décrites au paragraphe 19 ci-dessus.

Section 2-C – Sous-sections distinctes sur les points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

21. Lors de l'élaboration de l'ES-600, l'IAASB a examiné quel était l'emplacement le plus approprié pour les exigences portant sur la participation des auditeurs des composantes. Il a envisagé la possibilité de présenter l'ensemble de ces exigences dans une section distincte ou de les disséminer dans le projet de norme selon la nature de la participation de l'auditeur de la composante à diverses étapes de l'audit du groupe. Lors de ses délibérations, l'IAASB a déterminé que l'intégration d'une

sous-section dans chaque section de la norme pour décrire les exigences qui s'appliquent lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes comportait plusieurs avantages.

22. D'après l'IAASB, cette approche présente les avantages suivants :
- elle permet de faire ressortir et de clarifier les interactions nécessaires entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes au cours des différentes étapes de l'audit du groupe ;
 - elle établit clairement que, lorsque des auditeurs de composantes participent à l'audit du groupe, ces derniers font partie intégrante de l'équipe de mission ;
 - elle accroît l'adaptabilité de la norme dans les cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'a pas recours aux auditeurs des composantes puisqu'elle permet de distinguer facilement les exigences qui s'appliquent de celles qui ne s'appliquent pas.

Section 2-D – Champ d'application et applicabilité du projet de norme

23. Les répondants à l'appel à commentaires ont soulevé des préoccupations quant au champ d'application et à l'applicabilité de la norme ISA 600 actuelle et ont en particulier demandé que des clarifications soient apportées pour déterminer si, et comment, la norme ISA 600 actuelle s'applique dans certaines circonstances. Les autorités de réglementation et les organismes de surveillance de l'audit ont aussi soulevé un certain nombre de préoccupations liées aux audits de groupe, notamment sur les interprétations concernant l'applicabilité de la norme ISA 600 actuelle.
24. La norme ISA 600 actuelle s'applique aux audits d'états financiers de groupe, comme son titre l'indique. Lors de ses délibérations sur l'ES-600, l'IAASB a examiné l'avis des répondants à l'appel à commentaires et a conclu que les dispositions de l'ES-600 devraient s'appliquer lorsque l'auditeur a pour mission de réaliser un audit d'états financiers de groupe, que les auditeurs des composantes soient appelés à y participer ou non. En outre, l'IAASB a établi que le processus de consolidation constituait également un élément fondamental de la définition d'états financiers du groupe (voir les paragraphes 25 à 31 ci-dessous). Il a par ailleurs reconnu que le fait de définir les états financiers du groupe d'entrée de jeu dans l'ES-600 impliquerait de réexaminer la définition d'une composante (voir les paragraphes 32 à 36 ci-dessous).

États financiers du groupe

25. L'IAASB a inclus le paragraphe 2 à l'ES-600 pour souligner le fait que le projet de norme s'applique lorsque l'auditeur a pour mission de réaliser un audit d'états financiers de groupe, lesquels sont définis à l'alinéa 9 k) de l'ES-600. Cette définition intègre la notion selon laquelle les états financiers du groupe incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité, en phase avec la définition de groupe énoncée dans la norme ISA 600 actuelle selon laquelle un groupe comprend toujours plus d'une composante.
26. L'IAASB reconnaît que les termes « entité » et « unité » utilisés dans la définition d'états financiers du groupe peuvent être perçus comme ayant un sens quelque peu général et que la direction peut utiliser d'autres termes pour décrire les différentes unités économiques ou branches d'activité du groupe. Toutefois, aux fins de l'ES-600, l'IAASB estime que les termes « entité » et « unité » seront relativement bien compris, étant donné que des termes semblables figurent dans la norme ISA 600 actuelle et sont communément utilisés dans la pratique actuelle (voir également le paragraphe 28 ci-dessous). L'IAASB pourrait fournir des indications supplémentaires dans des outils d'aide à la mise

en œuvre (comme une foire aux questions) lorsque la version définitive de la norme sera publiée (voir les paragraphes 99 et 100 ci-après pour obtenir plus d'informations sur les activités d'aide à la mise en œuvre).

Processus de consolidation

27. La définition d'états financiers du groupe énoncée dans l'ES-600 comprend le terme « processus de consolidation ». Du fait de l'importance de ce terme dans la définition d'états financiers du groupe et, par là même, dans le champ d'application de l'ES-600 (présenté dans le paragraphe 24 ci-dessus), l'IAASB a étoffé la description du processus de consolidation dans le paragraphe 11 de l'ES-600. Ainsi :
- il a ajouté que le processus de consolidation doit se faire « en conformité avec les exigences du référentiel d'information financière applicable » en ce qui concerne la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture des informations financières des entités ou des unités dans les états financiers du groupe. L'IAASB a jugé cette précision nécessaire, étant donné que ce sont les exigences du référentiel d'information financière applicable que suit la direction pour préparer les états financiers du groupe ;
 - il a ajouté la notion de regroupement des informations financières concernant les succursales ou les divisions (voir les paragraphes 28 et 29 ci-après).
28. Comme il est indiqué dans le paragraphe 3 de l'ES-600, un groupe peut être organisé ou structuré par emplacements géographiques, entités (juridiques ou autres), unités d'exploitation ou unités économiques (succursales, divisions, etc.) ou branches d'activité, qui sont collectivement désignés comme des entités ou unités dans l'ES-600. L'IAASB a indiqué que le paragraphe A2 de la norme ISA 600 actuelle faisait référence à un groupe pour lequel la direction regroupe les informations financières des succursales ou des divisions aux fins de la préparation des états financiers. Ainsi, comme il est décrit au paragraphe A17 de l'ES-600, lorsque des succursales ou des divisions d'une même entité sont regroupées aux fins de la préparation des états financiers et que les opérations et soldes intersuccursales ou interdivisions sont éliminés, il est très difficile de distinguer un tel regroupement de la consolidation d'autres entités conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable. De plus, comme dans l'alinéa 10 b) de la norme ISA 600 actuelle, dans l'ES-600, le regroupement d'entités ou d'unités sous contrôle commun demeure inclus dans la description d'un processus de consolidation.
29. En ce qui concerne les succursales ou les divisions, l'IAASB reconnaît, dans le paragraphe A17 de l'ES-600, qu'il est possible que des succursales ou des divisions aient une comptabilité centralisée et, par conséquent, qu'elles ne préparent pas d'informations financières distinctes à regrouper. Dans ces circonstances, le paragraphe A17 de l'ES-600 explique qu'à moins qu'il y ait d'autres entités ou d'autres unités dont les informations financières sont visées par un processus de consolidation au sens du paragraphe 11 de l'ES-600, les états financiers ne constituent pas des états financiers de groupe, et que l'ES-600 ne s'applique donc pas.
30. L'IAASB a ajouté des modalités d'application (voir les paragraphes A16 et A18 de l'ES-600) afin d'expliquer plus en détail le processus de consolidation et d'indiquer que les exigences du référentiel d'information financière applicable peuvent avoir une incidence sur la détermination des informations financières des entités ou des unités à inclure dans les états financiers du groupe. L'IAASB est d'avis

que ces modalités d'application seront utiles pour déterminer si les dispositions de l'ES-600 s'appliquent ou non dans une situation donnée.

31. L'IAASB a proposé d'apporter ces changements à la description du processus de consolidation et aux modalités d'application connexes afin de :
- tenir compte des nombreuses structures de groupe existantes, comme il est décrit au paragraphe 3 de l'ES-600, avec une terminologie et des indications assez générales pour que puisse être prise en compte toute nouvelle structure de groupe dans l'avenir ;
 - fournir une approche fondée sur des principes pour tenir compte des diverses circonstances dans lesquelles les dispositions de l'ES-600 s'appliqueraient.

Relation entre la définition d'états financiers du groupe et la définition de composante

32. L'IAASB a indiqué dans son appel à commentaires que certaines parties prenantes estimaient que l'interaction des exigences, des définitions et des modalités d'application de la norme ISA 600 actuelle limitait sa flexibilité. Il a donc examiné la nécessité de clarifier les circonstances dans lesquelles les dispositions de l'ES-600 s'appliqueraient (dans l'introduction) et, le cas échéant, la façon dont les équipes affectées à l'audit d'un groupe peuvent tenir compte de la structure du groupe aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit du groupe. L'IAASB a établi qu'il pourrait apporter des clarifications en révisant les définitions des termes « états financiers du groupe » et « composante » et en décrivant la relation entre ces définitions.
33. L'IAASB a déterminé qu'il serait utile, aux fins de la définition des états financiers du groupe (voir l'alinéa 9 k) de l'ES-600), de mettre l'accent sur les différentes entités ou unités du groupe qui seraient incluses dans le processus de consolidation.
34. Par ailleurs, l'IAASB a conclu qu'il devrait reconnaître, dans l'ES-600, qu'il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe juge qu'il est efficace et plus efficient pour obtenir des éléments probants, de planifier et de réaliser la mission sur la base d'emplacements, de fonctions ou d'activités dont le découpage ne correspond pas nécessairement à celui des entités ou des unités établi par la direction. À cet égard, l'IAASB est conscient qu'en pratique, pour bon nombre d'équipes affectées à l'audit de groupes, la structure du groupe n'est qu'un point de départ, sur lequel ne repose pas forcément la stratégie d'audit du groupe, notamment en raison du recours à des centres de services partagés ou de la répartition du traitement de divers aspects d'une catégorie d'opérations entre différents établissements.
35. Par conséquent, l'IAASB a inclus une définition révisée de composante à l'alinéa 9 b) de l'ES-600 afin de tenir compte du « point de vue de l'auditeur » aux fins de la planification et de la réalisation de l'audit du groupe. L'expression « un emplacement, une fonction ou une activité » employée dans cette définition se veut suffisamment flexible pour englober les multiples façons dont l'équipe affectée à l'audit d'un groupe pourrait concevoir la structure du groupe lors de la conception de l'approche la plus efficace et efficiente pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe. Dans certaines circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut aborder l'audit en se concentrant sur la façon dont l'entité est organisée ou structurée (par exemple selon sa structure juridique). Elle peut aussi décider d'aborder l'audit du groupe en se concentrant sur un ensemble d'emplacements, de fonctions ou d'activités (notamment en raison de la structure du système d'information du groupe pour ce qui est du traitement des opérations ou de la conception et de la mise en place du système de contrôle interne). Quelle que soit l'approche adoptée, l'équipe affectée à l'audit du groupe évalue les risques

d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en tenant compte de l'ensemble des entités ou des unités qui composent le groupe (voir le paragraphe A12 de l'ES-600).

36. L'IAASB a ajouté le paragraphe 3 à l'ES-600 afin de clarifier dans le champ d'application du projet de norme que la façon dont un groupe est organisé, tout comme la façon dont la direction conçoit les entités ou les unités du groupe, peut ne pas correspondre à la façon dont l'équipe affectée à l'audit du groupe planifie et met en œuvre les procédures d'audit aux fins de l'audit du groupe. L'IAASB a également ajouté des modalités d'application (voir les paragraphes A4 à A6 de l'ES-600) pour expliquer ce point plus en détail et pour fournir un exemple d'application. Selon les paragraphes A4 et A12 de l'ES-600, l'équipe affectée à l'audit du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer les composantes à l'égard desquelles les procédures d'audit seront mises en œuvre.

Considérations relatives à l'adaptabilité

37. L'IAASB a fait remarquer que de nombreuses missions d'audit sont visées par la norme ISA 600 actuelle étant donné qu'un groupe, tel qu'il est défini actuellement, comprend toujours plus d'une composante. Toutefois, l'application de l'ES-600 à de petits groupes relativement peu complexes ne comprenant qu'un petit nombre d'entités ou d'unités peut être source de préoccupation.
38. Selon l'IAASB, dans le cadre de ces missions, l'auditeur est néanmoins tenu d'appliquer les exigences des principales normes ISA sous-jacentes, y compris les exigences plus strictes en matière d'évaluation des risques de la norme ISA 315 (révisée en 2019) et les indications explicites concernant la direction, la supervision et la revue dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet]. De plus, dans le cadre de certaines de ces missions, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être en mesure de mettre en œuvre elle-même les procédures nécessaires pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, et pour répondre à ces risques, sans avoir à faire intervenir les auditeurs des composantes. En l'occurrence, l'utilisation de sections distinctes dans l'ES-600 pour souligner les exigences applicables lorsque les auditeurs des composantes participent à l'audit du groupe favorise l'adaptabilité inhérente de la norme, étant donné que ces exigences ne seraient alors pas pertinentes.

Section 2-E – Acceptation et maintien de la mission, y compris les restrictions de l'accès aux personnes ou à l'information

Renseignements généraux

39. Il était indiqué dans l'appel à commentaires que certaines constatations découlant des inspections avaient fait ressortir des situations dans lesquelles les auditeurs n'avaient pas accordé une attention suffisante à certaines questions susceptibles d'être pertinentes pour l'acceptation ou le maintien d'une mission d'audit de groupe. Voici des exemples de questions pouvant ne pas être adéquatement prises en compte à l'étape de l'acceptation et du maintien de la mission :
- la capacité d'avoir accès aux personnes ou à l'information au niveau des composantes ;
 - la capacité d'intervenir dans les travaux des auditeurs des composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
40. À la suite des questions soulevées dans l'appel à commentaires et des modifications proposées dans la norme ISA 220, l'IAASB a étoffé la section de l'ES-600 portant sur l'acceptation et le maintien de la mission. Pour plus d'informations sur les modifications apportées à la section portant sur

l'acceptation et le maintien de la mission aux fins d'harmonisation avec la norme ISA 220 (révisée) [en projet], se reporter aux paragraphes 18 à 20 ci-dessus.

Éléments probants suffisants et appropriés

41. Lorsque l'associé responsable de l'audit du groupe décide d'accepter une nouvelle mission d'audit de groupe ou de maintenir une mission existante, la norme ISA 600 actuelle exige que, pour l'application de la norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe détermine s'il peut raisonnablement s'attendre à obtenir, relativement au processus de consolidation et aux informations financières des composantes, des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre de fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. La norme ISA 600 actuelle stipule également que, à cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes.
42. L'IAASB juge que cette exigence est toujours pertinente et qu'elle constitue la principale exigence de la section portant sur l'acceptation et le maintien de la mission. Toutefois, compte tenu de la nouvelle approche à l'égard de la planification et de la réalisation d'une mission d'audit de groupe (voir la section 2-F ci-après), il a retiré la mention des composantes importantes et a ajouté une exigence voulant que l'associé responsable de l'audit du groupe soit tenu de faire une analyse préliminaire quant à la pertinence de demander la participation des auditeurs des composantes (voir le paragraphe 13 de l'ES-600). Il a également ajouté une exigence et des modalités d'application concernant les circonstances dans lesquelles, après avoir décidé d'accepter ou de maintenir la mission d'audit du groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe conclut qu'il ne sera pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. En pareils cas, l'associé responsable de l'audit du groupe doit tenir compte des incidences que cela pourrait avoir sur l'audit du groupe (voir le paragraphe 14 de l'ES-600).

Restriction de l'accès aux personnes ou à l'information

43. Lors de ses délibérations, l'IAASB a fait remarquer que divers problèmes d'accès peuvent survenir dans un audit de groupe. Comme les différents types de problèmes d'accès requièrent une réponse différente de la part de l'équipe affectée à l'audit du groupe, il est important de savoir les distinguer. L'IAASB a reconnu qu'il pouvait proposer dans les modalités d'application de l'ES-600 des solutions aux restrictions d'accès, mais qu'il ne pouvait toutefois imposer l'accès aux personnes ou à l'information.
44. L'IAASB a donc décidé de distinguer les restrictions d'accès découlant de circonstances indépendantes de la volonté de la direction du groupe (voir le paragraphe 16 de l'ES-600) de celles qui sont imposées par la direction du groupe (voir le paragraphe 17 de l'ES-600).
45. D'après les répondants à l'appel à commentaires et d'autres parties prenantes auprès desquelles des consultations ont été menées, il était nécessaire d'ajouter des modalités d'application sur les réponses possibles à divers problèmes d'accès pour les équipes affectées à l'audit de groupes. Il y est notamment question d'une situation dans laquelle un groupe détient une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, lorsque la direction du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe n'ont pas accès à la direction, aux responsables de la gouvernance ou à l'auditeur de la composante.

46. Pour faire suite à ces commentaires, l'IAASB a inclus dans l'ES-600 des modalités d'application prévoyant ce qui suit :
- Selon le paragraphe A27 de l'ES-600, le fait que l'accès aux informations ou aux personnes soit limité ne dispense pas l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
 - Le paragraphe A28 de l'ES-600 souligne que diverses raisons peuvent faire que l'accès aux informations ou aux personnes est limité et présente quelques exemples de telles restrictions. L'IAASB a délibérément choisi de présenter des modalités d'application générales et de ne donner que quelques exemples pour ne pas donner l'impression que tous les types de restrictions sont présentés dans le paragraphe A28.
 - Le paragraphe A29 de l'ES-600 présente quelques solutions qui s'offrent à l'équipe affectée à l'audit du groupe lorsque l'accès est limité. Étant donné l'intérêt que portent les parties prenantes à cette question, l'IAASB a ajouté quelques exemples, notamment sur les restrictions d'accès dans le cas des participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. Dans le cas de telles participations, il se peut que la direction du groupe ne soit pas en position de demander à la direction de la composante de collaborer avec l'équipe affectée à l'audit du groupe. Il est possible que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'ait pas non plus accès aux responsables de la gouvernance de la composante ou à l'auditeur nommé par la composante.
 - Le paragraphe A30 de l'ES-600 traite essentiellement des incidences découlant de l'impossibilité de remédier aux restrictions de l'accès aux personnes ou à l'information. On y précise qu'en pareilles circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut faire part des restrictions à son cabinet, qui peut alors communiquer avec les autorités de réglementation (par exemple les autorités des marchés financiers) ou d'autres parties à ce sujet.

Section 2-F – Planification et réalisation d'un audit de groupe

47. Dans son appel à commentaires, l'IAASB présentait son point de vue initial sur la façon d'améliorer la planification et la réalisation d'une mission d'audit de groupe. Il indiquait notamment que la planification d'un audit de groupe fondée sur l'identification des composantes (notamment celles qui sont importantes) n'aboutissait pas toujours à une participation adéquate de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe, et dans la conception et la mise en œuvre de réponses appropriées à ces risques. L'appel à commentaires comprenait plusieurs suggestions concernant la façon d'améliorer la norme ISA 600 actuelle, lesquelles ont été favorablement accueillies par les répondants dans l'ensemble.
48. Fort de cet appui, l'IAASB a donné suite à l'élaboration d'une nouvelle approche pour la planification et la réalisation d'une mission d'audit de groupe. En élaborant cette nouvelle approche dite « approche fondée sur les risques », l'IAASB visait à :
- harmoniser les exigences avec celles des normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 330 ;
 - faire ressortir le fait que l'équipe affectée à l'audit du groupe, avec l'aide, au besoin, des auditeurs des composantes, a la responsabilité :
 - d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe et au niveau des assertions pour les états financiers du groupe,

- de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, conformément à la norme ISA 330 ;
- mettre l'accent sur la planification d'une approche qui convient pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (autrement dit, qui ne se résume pas uniquement à « un audit » des informations financières de la composante). L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si c'est au niveau du groupe (par l'équipe affectée à l'audit du groupe) ou des composantes (notamment par les auditeurs des composantes) que seront mises en œuvre les réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, et de quelle façon.

Utilisation d'une approche fondée sur les risques pour un audit de groupe

49. La norme ISA 315 (révisée en 2019) exige de l'auditeur qu'il acquière une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité, et qu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives. La norme ISA 330 exige de l'auditeur qu'il conçoive et mette en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives. Dans le contexte d'un audit de groupe, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe ne puisse à elle seule satisfaire à ces exigences et qu'elle doive faire appel aux auditeurs des composantes.
50. Dans un audit de groupe, l'approche fondée sur les risques consiste à déterminer quels travaux doivent être réalisés, comment, par qui, et où ; par exemple :
- Quels travaux – déterminer les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes dans les états financiers du groupe pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions ;
 - Comment – déterminer la stratégie d'audit la plus appropriée (tests centralisés, décentralisés ou une combinaison des deux) ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
 - Par qui et où – déterminer si l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composantes obtiendront les éléments probants, et à quel endroit les procédures doivent être mises en œuvre pour obtenir des éléments probants en fonction de la façon dont l'équipe affectée à l'audit du groupe perçoit la structure du groupe, en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
51. L'ES-600 comprend une nouvelle annexe (voir l'Annexe 1 de l'ES-600) qui décrit les points dont l'équipe affectée à l'audit du groupe peut tenir compte pour déterminer s'il y a lieu de faire participer les auditeurs des composantes à l'audit du groupe et, si tel est le cas, dans quelle mesure il convient de les faire participer. Il est précisé dans l'annexe que la participation des auditeurs des composantes est un processus itératif. Par exemple, avant qu'il soit décidé d'accepter ou de maintenir la mission, l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine, au terme d'une analyse préliminaire, si des auditeurs des composantes participeront à l'audit du groupe et peut revenir sur cette décision à une étape ultérieure, en fonction de l'information obtenue.
52. Lorsque les auditeurs des composantes participent à l'audit du groupe, l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, ainsi que les réponses à l'évaluation de ces risques demeurent la responsabilité de l'équipe affectée à l'audit du groupe. L'équipe

affectée à l'audit du groupe doit donc diriger et superviser les travaux des auditeurs des composantes, et en effectuer la revue. La nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue, y compris la communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante, dépendent des faits et des circonstances propres à la mission.

53. Les paragraphes 54 à 65 ci-dessous précisent comment l'approche fondée sur les risques est appliquée dans les différentes étapes de l'audit du groupe.

Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement et du système de contrôle interne du groupe

54. La compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe est à la base de l'approche fondée sur les risques. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019) à un audit d'états financiers de groupe (voir le paragraphe 24 de l'ES-600), il existe des considérations particulières se rapportant essentiellement aux difficultés additionnelles que rencontre l'équipe affectée à l'audit du groupe dans le contexte d'un audit de groupe, notamment :

- en ce qui concerne le groupe et son environnement, l'acquisition d'une compréhension est souvent plus difficile en raison de la grande diversité de structures de groupe et de la possibilité que les activités soient réparties en plusieurs endroits. La façon dont le groupe est géré peut aussi être une source de difficulté, surtout s'il y existe plusieurs branches d'activité dans différents secteurs (par exemple une compagnie d'assurance captive d'une entité manufacturière) ;
- en ce qui concerne le référentiel d'information financière applicable, différentes méthodes et pratiques comptables peuvent être utilisées par les entités ou unités qui composent le groupe ;
- en ce qui concerne le système de contrôle interne du groupe, il peut y avoir :
 - des contrôles qui fonctionnent de manière uniforme pour plusieurs entités ou unités – voir la section « Contrôles communs et activités centralisées » ci-après,
 - des activités centralisées pertinentes pour l'information financière (par exemple dans un centre de services partagés) – voir la section « Contrôles communs et activités centralisées » ci-après,
 - un processus de consolidation, lequel pourrait nécessiter des travaux d'audit supplémentaires s'il est plus complexe en raison d'une quantité importante d'opérations intragroupe ou d'écritures d'élimination, ou lorsque le groupe utilise un logiciel de consolidation qui communique avec plusieurs systèmes de grand livre général de différentes entités ou unités.

55. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe fait participer des auditeurs des composantes en leur confiant la conception et la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, elle prend en considération les résultats de ces procédures pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe 25 de l'ES-600). Elle doit également communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet des questions concernant les informations financières des composantes qui peuvent être pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe (voir le paragraphe 26 de l'ES-600).

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

56. L'IAASB estime que, comparativement à la norme ISA 600 actuelle qui met plutôt l'accent sur les composantes importantes, l'approche fondée sur les risques présentée dans l'ES-600 conduit davantage l'équipe affectée à l'audit du groupe à déterminer les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes dans les états financiers du groupe, et à identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives connexes dans les états financiers du groupe. L'approche est en outre plus étroitement alignée sur les principes énoncés dans la norme ISA 315 (révisée en 2019).
57. Selon l'approche fondée sur les risques, l'équipe affectée à l'audit du groupe assume la responsabilité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (voir le paragraphe 31 de l'ES-600). Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe fait participer des auditeurs des composantes aux procédures d'évaluation des risques ou à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, elle doit passer en revue les résultats des travaux des auditeurs des composantes pour déterminer s'ils fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe (voir le paragraphe 32 de l'ES-600).

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

58. Après avoir évalué les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, avec l'aide des auditeurs des composantes, au besoin, l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine la stratégie qui convient le mieux pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, conformément à la norme ISA 330.
59. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'utiliser des approches différentes, ou une combinaison d'approches, pour recueillir des éléments probants sur les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir, et décider des endroits où il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires (les composantes) et de l'équipe qui sera chargée de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires (l'équipe affectée à l'audit du groupe, les auditeurs des composantes ou une combinaison des deux) en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.
60. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe confie la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires aux auditeurs des composantes, elle communique avec eux au sujet des questions qui sont pertinentes à cette fin. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut assigner aux auditeurs des composantes une ou plusieurs des tâches suivantes :
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante ;
 - concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ;
 - mettre en œuvre certaines procédures d'audit complémentaires que l'équipe affectée à l'audit du groupe aura elle-même déterminées et qu'elle leur aura communiquées.

61. Lorsqu'elle demande à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard de l'ensemble des informations financières de la composante, ou de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un ou de plusieurs soldes de comptes, ou d'une ou de plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de participer à la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. Il se peut en effet que les auditeurs des composantes aient une connaissance plus approfondie de la composante et, dans le cas d'audits de plus grands groupes, qu'il ne soit pas faisable en pratique pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. De plus, l'auditeur de la composante pourrait avoir à considérer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus relativement aux informations financières de la composante lors de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires (voir les paragraphes A98 et A100).
62. Lorsque les auditeurs des composantes aident l'équipe affectée à l'audit du groupe à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre demeurent la responsabilité de l'équipe affectée à l'audit du groupe (voir le paragraphe 33 de l'ES-600).
63. En ce qui concerne les aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris des risques importants, pour lesquels l'auditeur d'une composante détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par l'auditeur de la composante (voir le paragraphe 38 de l'ES-600).

Fraude, continuité de l'exploitation et parties liées

64. Dans certaines circonstances, selon la norme ISA 600 actuelle, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante, agissant au nom de l'équipe, doit effectuer un audit des informations financières de la composante. Lorsque l'auditeur de la composante effectue l'audit des informations financières de la composante, c'est à lui qu'incombe la responsabilité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de la composante, ainsi que des réponses à ces risques, y compris en ce qui concerne la fraude, la continuité de l'exploitation et les parties liées.
65. L'IAASB a ajouté des exigences et des modalités d'application liées à l'acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, au référentiel d'information financière applicable et au système de contrôle interne du groupe, ainsi qu'aux réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (voir les paragraphes 27, 28, 41, A72 et A80 de l'ES-600), pour clarifier les responsabilités à l'égard de la fraude, de la continuité d'exploitation et des parties liées en vertu de l'approche fondée sur les risques lorsque les auditeurs des composantes participent à l'audit du groupe.

Principales similitudes et améliorations

66. L'IAASB est conscient que l'orientation de l'approche fondée sur les risques pour la planification et la réalisation d'un audit de groupe est différente de celle de la norme ISA 600 actuelle et que les changements peuvent avoir une incidence importante sur la pratique. Étant donné la grande diversité

des structures de groupe, l'IAASB reconnaît également qu'un grand nombre d'équipes affectées à l'audit de groupes se concentrent déjà sur l'identification et l'évaluation des risques au niveau du groupe, en s'assurant que l'étendue prévue des travaux répond de façon appropriée à ces risques. Le tableau ci-après présente certaines des principales similitudes entre la norme ISA 600 actuelle et l'ES-600 et les améliorations apportées dans l'ES-600.

Similitudes	Améliorations
L'objectif demeure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe.	L'accent est mis sur l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe et sur la nécessité de s'assurer que l'étendue prévue des travaux répond de façon appropriée à cette évaluation des risques, alors que, selon l'approche actuelle, l'étendue des travaux est essentiellement fondée sur l'identification des composantes et l'évaluation de leur importance.
La compréhension du groupe et de son environnement demeure une exigence fondamentale de la norme.	Plus d'accent est mis sur la responsabilité qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe, avec l'aide des auditeurs des composantes, au besoin, d'acquérir une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe, et d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives et d'y répondre.
La participation des auditeurs des composantes demeure un aspect clé des audits de groupe, étant donné qu'il peut arriver, et qu'il arrive souvent, que des auditeurs des composantes participent à toutes les étapes de l'audit du groupe.	Plus d'accent est mis sur la participation de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux des auditeurs des composantes et sur la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe concernant la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes et de la revue de leurs travaux.

Communications entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes

67. Dans son appel à commentaires, l'IAASB a fait remarquer que les exigences de la norme ISA 600 actuelle en matière de communications ne sont pas assez précises pour permettre des communications suffisantes et appropriées entre les auditeurs des composantes et l'équipe affectée à l'audit du groupe pendant la planification et la réalisation de l'audit du groupe. En conséquence, et compte tenu de l'importance des communications bilatérales entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes, l'IAASB a jugé qu'il était approprié d'ajouter une exigence imposant à l'équipe affectée à l'audit du groupe de communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet de ses attentes à leur égard et des responsabilités qui leur incombent (voir le

paragraphe 43 de l'ES-600). Cette communication doit se faire en temps opportun tout au long de l'audit du groupe et tenir compte de la participation des auditeurs des composantes aux différentes étapes de l'audit du groupe. L'ES-600 inclut également une liste de questions que les auditeurs des composantes doivent communiquer à l'équipe affectée à l'audit du groupe (voir le paragraphe 44 de l'ES-600).

68. L'IAASB a également ajouté des modalités d'application, en se fondant sur celles de la norme ISA 260 (révisée)¹⁴, pour fournir d'autres explications sur le caractère opportun des communications dans le contexte d'un audit de groupe. Par exemple :
- les paragraphes A106 et A107 de l'ES-600 décrivent les facteurs qui peuvent contribuer à une communication bilatérale efficace ;
 - les paragraphes A108 et A109 de l'ES-600 fournissent des indications sur la forme des communications, de même que les facteurs qui peuvent avoir une incidence sur cette dernière ;
 - le paragraphe A110 de l'ES-600 décrit le calendrier approprié des communications.
69. L'IAASB a ajouté le paragraphe A111 de l'ES-600 en réponse aux commentaires des répondants à l'appel à commentaires concernant la question qui y était soulevée relativement aux communications portant sur les cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires.

Section 2-G – Contrôles communs et activités centralisées

70. La norme ISA 600 actuelle comporte le concept de contrôles à l'échelle du groupe, lesquels sont définis comme des « *contrôles que la direction du groupe conçoit, met en place et maintient à l'égard de l'information financière du groupe* ». L'IAASB a fait remarquer que, pour certains auditeurs, ce concept désignait :
- les contrôles à l'égard de l'information financière du groupe, y compris la consolidation ;
 - les contrôles à l'égard des processus communs au groupe ou à une partie du groupe (par exemple les contrôles censés fonctionner de manière uniforme pour plusieurs entités ou unités).
71. L'IAASB a également discuté du rôle que jouent les contrôles à l'échelle du groupe dans la réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, tout en faisant observer que les auditeurs s'appuient parfois indûment sur ces contrôles, par exemple :
- sans les tester ;
 - lorsque l'étendue des tests de ces contrôles n'a pas fourni des éléments probants suffisants et appropriés (par exemple pour réduire l'étendue des procédures de corroboration). Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe pourrait avoir testé les contrôles à l'échelle du groupe sans avoir acquis une compréhension suffisante de la façon dont ces contrôles ont été conçus et mis en place dans l'ensemble du groupe pour répondre aux risques d'anomalies significatives ;
 - lorsqu'ils ne sont pas suffisamment précis (c'est-à-dire qu'ils ne sont pas conçus de manière à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives).
72. Compte tenu des points susmentionnés, l'IAASB a décidé de ne pas faire mention des contrôles à l'échelle du groupe dans l'ES-600, et de considérer les contrôles de manière plus globale dans le contexte

¹⁴ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

d'un audit de groupe. Même si l'ES-600 n'inclut pas le concept de contrôles à l'échelle du groupe, les modalités d'application connexes de la norme ISA 600 actuelle ont été en grande partie conservées. Par exemple, l'Annexe 3 comprend des exemples de contrôles pouvant faciliter, dans le contexte d'un groupe, l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne du groupe, plus particulièrement des contrôles à l'égard de l'information financière du groupe, y compris les contrôles à l'égard du processus de consolidation.

73. De plus, l'IAASB a inclus des modalités d'application à l'égard des considérations particulières suivantes :
- Points communs des contrôles (voir les paragraphes A59 à A63 de l'ES-600)
 - Activités centralisées pertinentes pour l'information financière (voir les paragraphes A64 et A65 de l'ES-600)

Points communs des contrôles

74. La direction du groupe peut concevoir des contrôles qui sont censés fonctionner de manière uniforme pour plusieurs entités ou unités (en d'autres mots, des contrôles communs). Par exemple, elle peut concevoir pour la gestion des stocks des contrôles communs qui fonctionnent au moyen du même système informatique et qui sont mis en place dans toutes les entités ou unités du groupe. L'ES-600 comprend des modalités d'application qui visent ainsi à :
- expliquer pourquoi l'acquisition d'une compréhension des contrôles communs peut être importante ;
 - indiquer comment l'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer les points communs, dans l'ensemble du groupe, par rapport à un contrôle ;
 - souligner qu'il est souvent nécessaire d'exercer un jugement pour déterminer si un contrôle est commun ou non.

Activités centralisées

75. Dans certaines structures de groupe, des activités centralisées peuvent avoir été établies pour traiter les informations ou réaliser d'autres activités pour de multiples entités ou unités au sein du groupe. Par exemple, les fonctions d'information financière ou de comptabilité se rapportant à un groupe particulier d'opérations ou d'autres informations financières communes peuvent être accomplies de manière uniforme et centralisée pour plusieurs entités ou unités.
76. L'IAASB a décidé d'utiliser le terme plus général d'« activités centralisées » pour tenir compte des commentaires formulés sur le fait que des activités centralisées peuvent être réalisées non seulement dans un centre de services partagés, mais aussi dans une entité ou unité, qui n'est pas forcément considérée comme un centre de services partagés. La grande variété des structures de groupe et leur évolution constante ont également convaincu l'IAASB qu'il était préférable d'utiliser un terme plus général pour s'assurer que la norme demeure pertinente.
77. Lors de la planification et de la réalisation d'un audit de groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut faciliter la coordination, à partir d'un emplacement centralisé ou d'une activité centralisée, de procédures d'audit qui sont suffisantes pour fournir les éléments probants nécessaires à l'appui de l'audit du groupe et des audits d'autres entités du groupe. De plus, il peut arriver que les éléments probants obtenus d'un emplacement centralisé ou d'une activité centralisée soient nécessaires pour permettre à l'auditeur d'une

composante de mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires que lui a confiées l'équipe affectée à l'audit du groupe et de tirer une conclusion de ces procédures. L'IAASB reconnaît que ces considérations d'ordre pratique sont courantes dans les audits de groupe réalisés aujourd'hui, mais fait observer que ces considérations ne sont pas directement liées à l'objectif de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés servant de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe. L'IAASB propose de créer une foire aux questions dans les documents d'aide à la mise en œuvre à cet égard.

Section 2-H – Caractère significatif

78. Des répondants à l'appel à commentaires de groupes variés ont demandé des indications supplémentaires sur la façon d'appliquer les concepts de seuil de signification pour une composante et de seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante dans un audit de groupe, surtout en ce qui a trait au concept de risque de regroupement. Les autorités de réglementation en particulier ont remarqué que le concept de risque de regroupement n'est pas clairement défini dans les normes ni très bien compris, et qu'il sera donc important de l'aborder et de fournir aux équipes affectées à l'audit de groupes des indications sur les considérations relatives au seuil de signification pour une composante dans l'ES-600.

Risque de regroupement

79. La norme ISA 600 actuelle ne définit pas le risque de regroupement, mais donne la description suivante au paragraphe A43, qui correspond à celle de la norme ISA 320¹⁵ :

Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification d'une composante est fixé plus bas que ce premier seuil. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour les diverses composantes. Il n'est pas nécessaire que le seuil de signification d'une composante corresponde à une fraction donnée du seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Il se peut donc que le cumul des seuils de signification des composantes excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble.

80. En réponse à la demande de clarification de ce concept, l'IAASB a ajouté une définition du risque de regroupement dans l'ES-600 (voir l'alinéa 9 a) de l'ES-600). Au paragraphe A11 de l'ES-600, l'IAASB précise que le risque de regroupement est présent dans tous les audits d'états financiers, mais qu'il est particulièrement important de le comprendre et d'y répondre dans une mission d'audit de groupe, parce qu'il y a une probabilité plus élevée que des procédures d'audit soient mises en œuvre à l'égard de catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir qui sont ventilés entre les composantes. Donc, de façon générale, le risque de regroupement est d'autant plus élevé que le nombre de composantes où des procédures d'audit sont mises en œuvre séparément, soit par les auditeurs des composantes, soit par l'équipe de mission, est important.

¹⁵ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*.

Seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante

81. Selon la norme ISA 320, le seuil de signification pour les travaux est établi de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble (donc pour répondre au risque de regroupement). L'équipe affectée à l'audit du groupe fixe le seuil de signification pour les travaux au niveau des états financiers du groupe (le seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe), mais doit aussi établir un seuil de signification aux fins de la mise en œuvre des procédures à l'égard des informations financières ventilées d'une composante.
82. La norme ISA 600 actuelle fait référence à la fois au « seuil de signification pour la composante » et au « seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante ». Selon l'approche fondée sur les risques mentionnée dans l'ES-600, l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est nullement tenue d'identifier les composantes importantes ni de réaliser l'audit de ces composantes importantes. Elle doit plutôt déterminer l'approche qui convient pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, laquelle peut comprendre, et comprendra souvent, la mise en œuvre de procédures d'audit au niveau de la composante.
83. Étant donné l'approche fondée sur les risques dont il est question dans l'ES-600, l'IAASB a estimé qu'il serait plus approprié d'utiliser le terme « seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante » en référence au seuil de signification à utiliser pour la planification et la réalisation des procédures d'audit à l'égard des informations financières ventilées d'une composante pour les besoins de l'audit du groupe, et a inclus une définition de ce terme (voir l'alinéa 9 e) de l'ES-600).
84. L'équipe affectée à l'audit du groupe détermine le seuil de signification pour les travaux au niveau de chaque composante où des procédures d'audit seront mises en œuvre, et communique ce seuil aux auditeurs des composantes lorsque ces derniers participent à la planification et la réalisation des procédures d'audit complémentaires au niveau des composantes (voir les paragraphes 29 et 30 de l'ES-600). L'IAASB a également ajouté des modalités d'application (voir le paragraphe A75 de l'ES-600) pour expliquer les facteurs dont l'équipe affectée à l'audit du groupe peut tenir compte pour établir le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante. Ces facteurs se rapportent essentiellement au risque de regroupement, notamment l'étendue de la ventilation des informations financières entre les composantes, et la nature, la fréquence et l'ampleur attendues des anomalies dans les informations financières de la composante.

Seuil fixé pour les anomalies « manifestement négligeables »

85. Selon l'alinéa 21 d) de la norme ISA 600 actuelle, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe. L'ES-600 maintient cette exigence et impose à l'équipe affectée à l'audit du groupe de communiquer ce seuil aux auditeurs des composantes lorsque ces derniers participent à la planification et à la réalisation de procédures d'audit complémentaires au niveau de la composante (voir les paragraphes 29 et 30 de l'ES-600). De plus, pour tenir compte des questions soulevées par les autorités de réglementation et les organismes de

surveillance de l'audit, ce seuil ne peut excéder celui qui est établi au niveau du groupe (voir l'alinéa 29 b) de l'ES-600).

Section 2-I – Documentation

86. L'IAASB a pris note des problèmes identifiés dans l'appel à commentaires en ce qui concerne la documentation pour les audits de groupe, ainsi que des commentaires et des suggestions formulés par les répondants à l'appel à commentaires. Lors de ses délibérations, l'IAASB a évoqué en particulier la nécessité de fournir des indications supplémentaires sur :
- la documentation des questions importantes concernant les restrictions de l'accès aux personnes ou à l'information, et de la façon dont ces questions ont été traitées ;
 - la documentation nécessaire pour attester la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que la revue de leurs travaux, par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
 - les éléments de la documentation de l'auditeur de la composante qui pourraient devoir être inclus dans le dossier de l'équipe affectée à l'audit du groupe.
87. À la lumière de ses propres discussions et des commentaires des parties prenantes, l'IAASB a rehaussé les exigences de documentation (voir le paragraphe 57 de l'ES-600). Il a surtout fait observer que la documentation de l'audit du groupe était, tout comme la documentation de toute mission d'audit, assujettie aux exigences de la norme ISA 230. L'IAASB a également fait remarquer que la documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des informations financières des composantes (c'est-à-dire la documentation des auditeurs des composantes) fait partie de la documentation de l'audit du groupe. Elle peut être conservée dans le dossier d'audit des auditeurs des composantes sans qu'il soit nécessaire de la reproduire dans le dossier d'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe.
88. Selon l'alinéa 50 a) de la norme ISA 600 actuelle, la documentation de l'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe doit comprendre une analyse des composantes, indiquant celles qui sont importantes et le type de travaux effectués sur les informations financières des composantes. Comme il n'est plus requis d'identifier les composantes importantes selon l'ES-600, cette disposition a été remplacée par une autre, qui impose de consigner la détermination des composantes pour la planification et la réalisation de l'audit de groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe (voir l'alinéa 57 b) de l'ES-600). Se reporter également aux considérations relatives à la détermination des composantes par l'équipe affectée à l'audit du groupe, dans les paragraphes 35 et 36 ci-dessus.
89. L'alinéa 50 b) de la norme ISA 600 actuelle exige également que soient consignés la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes. L'IAASB a révisé cette exigence (voir l'alinéa 57 d) de l'ES-600) pour faire référence à la direction et à la supervision des auditeurs des composantes, ainsi qu'à la revue de leurs travaux, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, en conformité avec les autres changements apportés dans l'ES-600 afin de l'aligner sur les principes et les exigences de la norme ISA 220 (révisée) [en projet].
90. En réponse aux demandes d'indications supplémentaires sur la documentation, l'IAASB a étoffé les modalités d'application et, en préparant la version révisée de celles-ci, a fait observer qu'il revient à l'équipe affectée à l'audit du groupe de déterminer que la documentation de l'audit du groupe satisfait aux exigences de la norme ISA 230.

91. L'IAASB a également discuté de la question de savoir s'il y avait lieu de fournir des indications au sujet des éléments de la documentation de l'auditeur de la composante qui pourraient devoir être inclus dans le dossier d'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe. L'alinéa 57 e) de l'ES-600 exige que la documentation de l'audit comprenne les points concernant les communications avec les auditeurs des composantes, y compris les questions que l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe, conformément au paragraphe 44 de l'ES-600. Au-delà de ce qui est déjà mentionné à l'alinéa 57 e) de l'ES-600, l'IAASB a déterminé qu'en ajoutant d'autres questions à titre d'exemple, la liste pourrait sembler incomplète étant donné le grand nombre de circonstances différentes pouvant survenir dans un audit de groupe. C'est pourquoi le paragraphe A124 de l'ES-600 indique que l'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'il est approprié d'inclure des éléments pertinents de la documentation des auditeurs des composantes dans son dossier d'audit (par exemple la documentation concernant les questions importantes, parmi celles examinées par les auditeurs des composantes, qui sont pertinentes pour l'audit du groupe). Toutefois, l'exercice du jugement professionnel permettra de déterminer dans quelle mesure il convient d'inclure les éléments de la documentation des auditeurs des composantes dans le dossier d'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe.
92. En ce qui concerne la documentation de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes ainsi que de la revue de leurs travaux, les modalités d'application font référence à la norme ISA 300¹⁶, selon laquelle l'auditeur doit décrire, dans le plan de mission, la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision prévues des membres de l'équipe de mission (ce qui inclut les auditeurs des composantes dans le cas d'un audit de groupe), ainsi que de la revue de leurs travaux (voir le paragraphe A125 de l'ES-600). L'IAASB a également ajouté des exemples d'éléments de documentation concernant l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux des auditeurs des composantes (voir le paragraphe A126 de l'ES-600).
93. Dans un audit de groupe, des difficultés ou des défis supplémentaires peuvent survenir dans la préparation de la documentation de l'audit lorsque l'accès à la documentation des auditeurs des composantes est limité (voir le paragraphe A129 de l'ES-600). L'importance de cette question a été confirmée dans le cadre des activités continues de consultation avec des autorités de réglementation et d'autres parties prenantes. En conséquence, l'IAASB a ajouté des modalités d'application à ce sujet (voir le paragraphe A130 de l'ES-600).
94. Le paragraphe A130 de l'ES-600 indique que, lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine qu'il peut être approprié d'inclure dans son dossier d'audit certains éléments pertinents de la documentation des auditeurs des composantes, mais qu'elle n'est pas autorisée à le faire, elle peut avoir à consigner, dans sa propre documentation de l'audit, une description : des procédures d'audit mises en œuvre par les auditeurs des composantes concernant des questions pertinentes pour l'audit du groupe ; des éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures ; et des constatations et conclusions des auditeurs des composantes concernant ces questions. L'équipe affectée à l'audit du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue de la documentation à inclure dans son dossier d'audit, en tenant compte des exigences de la norme ISA 230.
95. L'IAASB reconnaît que la documentation de l'audit du groupe est une question d'intérêt public importante. Par conséquent, en plus de leurs commentaires sur les exigences et les modalités

¹⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

d'application relatives à la documentation figurant dans l'ES-600 (voir la question 11 de la section 3 ci-après), l'IAASB encourage les répondants à se prononcer sur la question de savoir si des indications additionnelles seraient utiles et, dans l'affirmative, à formuler des suggestions sur la teneur de celles-ci.

Section 2-J – Autres points

Esprit critique

96. Dans les paragraphes d'introduction de l'ES-600, l'IAASB met l'accent sur l'importance de l'exercice de l'esprit critique et du jugement professionnel dans la réalisation d'un audit de groupe. Il souligne par exemple, au paragraphe 5 de l'ES-600, que c'est par ses actions et ses communications, y compris les mesures qu'elle prend pour faire valoir l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun de ses membres tout au long de la mission d'audit du groupe, que l'équipe affectée à l'audit du groupe exerce son esprit critique. Ces paragraphes sont étayés par des modalités d'application qui précisent que d'autres normes ISA, notamment les normes ISA 220 (révisée) [en projet], ISA 315 (révisée en 2019), ISA 540 (révisée)¹⁷, donnent aussi des exemples d'aspects de l'audit pour lesquels l'auditeur exerce son esprit critique ou de situations où une documentation appropriée peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique.
97. Par ailleurs, les paragraphes 49 à 51 de l'ES-600 exigent que l'équipe affectée à l'audit du groupe « prenne du recul » et, avant d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe, qu'elle détermine si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris celles concernant les travaux effectués par les auditeurs des composantes, ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. Les paragraphes 45 et 46 de l'ES-600 exigent également que l'équipe affectée à l'audit du groupe « prenne du recul » et évalue si les communications avec les auditeurs des composantes conviennent aux besoins de l'équipe affectée à l'audit du groupe. L'IAASB est d'avis que l'ajout de ces exigences contribuera à soutenir l'exercice de l'esprit critique par l'associé responsable de la mission et les autres membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Annexes

98. L'IAASB a accepté d'apporter les changements suivants aux annexes de l'ES-600 :
- L'Annexe 1 de l'ES-600 a été ajoutée pour fournir des indications supplémentaires sur les points dont l'équipe affectée à l'audit du groupe peut tenir compte pour déterminer s'il y a lieu de faire participer les auditeurs des composantes à l'audit du groupe et, si tel est le cas, dans quelle mesure il convient de les faire participer.
 - L'Annexe 3 de l'ES-600 a été alignée sur l'Annexe 3 de la norme ISA 315 (révisée en 2019). Cette dernière donne des explications sur les composantes et les limites du système de contrôle interne de l'entité. Par souci d'uniformisation, l'IAASB a modifié le titre et l'introduction de l'annexe et ajouté, lorsque c'était nécessaire, d'autres exemples de contrôles pouvant faciliter, dans le contexte d'un groupe, l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne du groupe.

¹⁷ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

- L'Annexe 4 de l'ES-600 a été alignée sur le libellé de la norme ISA 315 (révisée en 2019). En outre, les événements ou situations ont été associés à des facteurs de risque inhérent et sont présentés de la même façon que dans l'Annexe 2 de la norme ISA 315 (révisée en 2019).
- Après ses délibérations au sujet des Annexes 4 et 5 de la norme ISA 600 actuelle, l'IAASB est arrivé aux conclusions suivantes :
 - L'Annexe 4 de la norme ISA 600 actuelle, laquelle fournit des exemples de points pouvant être inclus dans les confirmations de la part des auditeurs des composantes à l'équipe affectée à l'audit du groupe, n'a pas été incluse dans l'ES-600. L'IAASB a fait observer que la pratique a évolué depuis la publication de la norme ISA 600, et que de nombreux cabinets comptables ont créé leurs propres modèles pour les communications avec les auditeurs des composantes.
 - L'IAASB estime que les exigences et les modalités d'application de l'ES-600 sont présentées de façon plus claire, et que l'Annexe 5 de la norme ISA 600 actuelle, qui résume les éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe, n'est donc plus nécessaire.

L'IAASB a toutefois soulevé que les indications fournies dans ces annexes peuvent encore être jugées utiles et a conclu qu'elles pourraient être reprises dans les documents d'aide à la mise en œuvre lorsque la version définitive de la norme révisée serait publiée.

Activités d'aide à la mise en œuvre

99. Les répondants à l'appel à commentaires ont souvent fait mention de questions pour lesquelles ils estiment qu'il serait nécessaire de fournir des indications de mise en œuvre ou des exemples additionnels en marge de la norme révisée définitive. Dans le cours de ses délibérations, l'IAASB a également relevé un certain nombre d'aspects pour lesquels des outils d'aide à la mise en œuvre seraient utiles.
100. L'IAASB s'engage à entreprendre des activités visant à faire connaître la norme révisée et à faciliter la compréhension et la mise en œuvre efficace, une fois qu'elle sera définitive. Il pourrait ainsi y avoir un guide de première mise en œuvre, une foire aux questions, des webinaires et d'autres documents et activités au besoin. S'il y a lieu, l'IAASB assurera également la liaison et la coordination avec les autres intervenants (notamment les normalisateurs nationaux et l'IFAC) en ce qui concerne les autres indications qui pourraient s'avérer nécessaires au sujet de la norme révisée.

Modifications de concordance et modifications corrélatives

101. L'IAASB propose certaines modifications de concordance et modifications corrélatives découlant de l'ES-600. Les modifications proposées sont indiquées par des marques de révision dans les paragraphes pertinents des normes concernées. Seuls les paragraphes visés par les modifications proposées ou ceux qui sont nécessaires à la compréhension du contexte de ces modifications sont fournis. Dans bien des cas, les modifications consistent à harmoniser les termes ou le libellé de ces paragraphes avec l'ES-600.

Norme ISA 220 (révisée) [en projet], *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*

102. La définition d'« associé responsable de l'audit du groupe » fournie à l'alinéa 7 h) de la norme ISA 600 actuelle inclut la mention suivante à l'égard des co-auditeurs :

Lorsque des co-auditeurs mènent l'audit du groupe, les associés coresponsables de la mission et leurs équipes de mission constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des rapports entre les travaux qu'effectuent respectivement les co-auditeurs.

103. L'IAASB a déterminé qu'il pouvait y avoir des co-auditeurs dans n'importe quelle mission d'audit et que c'est donc dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet] qu'il convient le mieux d'aborder ce sujet. Il a toutefois fait observer que cette modification proposée à la norme ISA 220 (révisée) n'a pas été publiée pour commentaires dans le contexte du projet de norme. De ce fait, l'IAASB a déterminé qu'il serait approprié d'obtenir les commentaires du public concernant l'inclusion de la modification proposée aux modalités d'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet] à titre de modification corrélative découlant de l'ES-600.

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

104. Selon le paragraphe 16 de la norme ISA 600 actuelle, l'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe. Dans le cadre de ses délibérations sur l'ES-600, l'IAASB a estimé illogique que cette exigence s'applique à l'audit de petits groupes non complexes (par exemple un groupe constitué de seulement deux entités ou unités dans une seule branche d'activité), et non à l'audit d'une entité de grande taille ou complexe dans un seul emplacement, du fait de l'absence d'une exigence correspondante dans la norme ISA 300 à l'égard de l'associé responsable de la mission. L'IAASB a donc conclu que cette exigence devrait s'appliquer à tous les audits, et a proposé une modification corrélative par l'ajout du paragraphe 11A à la norme ISA 300.

Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*

105. L'IAASB propose de remplacer la référence à la norme ISA 600 au paragraphe A19 de la norme ISA 402 par une référence à la norme ISA 220 (révisée) [en projet]. L'IAASB a déterminé que les modalités d'application fournies dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet] sont pertinentes et peuvent donc être utiles, pour la direction et la supervision d'un autre auditeur, ainsi que la revue des travaux de ce dernier, par l'auditeur de l'entité utilisatrice.

Section 3 Appel à commentaires

Les répondants sont invités à commenter la clarté, l'intelligibilité et l'applicabilité des exigences et des modalités d'application de l'ES-600. Les commentaires sont particulièrement utiles lorsqu'ils indiquent sur quel aspect particulier de l'ES-600 ils portent et qu'ils énoncent les raisons qui sous-tendent toute préoccupation relative à la clarté, à l'intelligibilité et à l'applicabilité, ainsi que des suggestions d'amélioration.

Questions d'ordre général

1. Concernant les liens avec les autres normes :
 - a) L'ES-600 établit-il des liens appropriés avec les autres normes ISA et avec les normes ISQM [en projet] ?
 - b) L'ES-600 traite-t-il suffisamment des considérations particulières pour l'application des exigences et des modalités d'application d'autres normes ISA pertinentes, dont la norme ISA 220 (révisée) [en projet], dans le contexte d'un audit de groupe ? À votre avis, y a-t-il d'autres considérations particulières dans le contexte d'un audit de groupe qui n'ont pas été abordées dans l'ES-600 ?
2. En ce qui a trait à la structure de la norme, êtes-vous favorable à l'inclusion de sous-sections dans l'ES-600 pour mettre en relief les exigences qui s'appliquent lorsque les auditeurs des composantes participent aux travaux d'audit ?
3. Les exigences et les modalités d'application qui figurent dans l'ES-600 renforcent-elles adéquatement l'exercice de l'esprit critique dans le cadre d'un audit d'états financiers de groupe ?

Questions spécifiques

4. Le champ d'application et l'applicabilité de l'ES-600 sont-ils clairs ? Êtes-vous d'accord avec la définition des états financiers du groupe, y compris le lien avec le processus de consolidation ? Dans la négative, quelle(s) autre(s) solution(s) suggéreriez-vous ? (Veuillez préciser pourquoi vous pensez que ces solutions seraient plus appropriées et applicables en pratique.)
5. Pensez-vous que la norme proposée peut être adaptée à des groupes dont la taille et le degré de complexité varient, en sachant que les états financiers du groupe, selon la définition qu'en donne l'ES-600, incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité ? Dans la négative, comment suggérez-vous d'améliorer l'adaptabilité de la norme ?
6. Êtes-vous d'accord avec la définition révisée de « composante » qui met l'accent sur le découpage des entités et unités établi par l'auditeur pour la planification et la réalisation de l'audit de groupe ?
7. En ce qui concerne l'acceptation et le maintien des missions d'audit de groupe, êtes-vous d'accord avec les améliorations des exigences et modalités d'application ? En particulier, pensez-vous que l'ES-600 traite adéquatement des restrictions de l'accès à l'information et aux personnes, et des mesures que peut prendre l'équipe affectée à l'audit du groupe face à ces restrictions ?
8. L'approche fondée sur les risques se traduira-t-elle par l'évaluation appropriée des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, et par la conception et la mise en œuvre de réponses adaptées à cette évaluation des risques ? L'IAASB souhaite surtout obtenir des points de vue sur les questions suivantes :
 - a) Les responsabilités respectives de l'équipe affectée à l'audit du groupe et des auditeurs des composantes sont-elles claires et appropriées ?
 - b) Les interactions entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes au cours des différentes étapes de l'audit sont-elles claires et appropriées, notamment en ce qui a trait au caractère adéquat des interventions de l'associé responsable de l'audit du groupe et de l'équipe affectée à l'audit du groupe ?

- c) Quelles difficultés d'ordre pratique pourraient découler de l'application de l'approche fondée sur les risques ?
- 9. Êtes-vous favorable à l'ajout de modalités d'application portant sur les points communs des contrôles et les activités centralisées ? Ces modalités d'application sont-elles claires et appropriées ?
- 10. Êtes-vous d'accord avec l'accent mis dans l'ES-600 sur le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, et avec les modalités d'application additionnelles quant au risque de regroupement et aux facteurs à prendre en considération pour la détermination du seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante ?
- 11. Êtes-vous favorable aux exigences et modalités d'application rehaussées en matière de documentation, y compris les liens avec les exigences de la norme ISA 230 ? En particulier :
 - a) À votre avis, y a-t-il d'autres éléments précis qui devraient être consignés, outre ceux qui sont mentionnés au paragraphe 57 de l'ES-600 ?
 - b) Êtes-vous d'accord avec les modalités d'application des paragraphes A129 et A130 de l'ES-600 relativement à la documentation de l'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les cas où l'accès à la documentation de l'auditeur de la composante est limité ?
- 12. Y a-t-il d'autres questions que vous aimeriez soulever au sujet de l'ES-600 ?

Commentaires sur des questions d'ordre général

- 13. L'IAASB sollicite également des commentaires sur les questions suivantes :
 - a) Traduction – l'IAASB reconnaît que de nombreux répondants peuvent avoir l'intention de traduire la version définitive des normes ISA en vue de leur adoption dans leur propre contexte, et il souhaite donc recevoir des commentaires sur les problèmes de traduction éventuels relevés lors de l'examen de l'ES-600.
 - b) Date d'entrée en vigueur – conscient du fait que l'ES-600 constitue une révision de fond, et compte tenu de la nécessité de respecter la procédure officielle nationale et d'effectuer la traduction de la norme, le cas échéant, l'IAASB croit qu'il serait approprié que la norme ISA révisée s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes au moins 18 mois après l'approbation de sa version définitive. Une application anticipée serait permise et encouragée. L'IAASB aimerait savoir si, selon les répondants, cet échéancier leur donnera suffisamment de temps pour la mise en œuvre efficace de cette norme.

Invitation à effectuer des tests de terrain

L'IAASB reconnaît qu'un grand nombre d'audits aujourd'hui sont des audits d'états financiers de groupe, visant tant les entités les plus grandes et les plus complexes du monde que les plus petits groupes constitués de quelques entités ou unités seulement. Ainsi, l'ES-600 revêtira un intérêt particulier pour les services d'audit de cabinets de toute taille. Par conséquent, l'IAASB encourage les cabinets à effectuer

des tests de terrain¹⁸ à l'égard des propositions et à lui communiquer les résultats de ces tests dans leur réponse au présent exposé-sondage.

¹⁸ L'IAASB ne croit pas qu'un document de consultation, des tests de terrain ou une table ronde soient nécessaires avant l'approbation de l'ES-600. Il reconnaît toutefois que certains cabinets peuvent décider d'effectuer des tests de terrain pour argumenter leur réponse à l'ES-600. Les tests de terrain peuvent revêtir des formes différentes, cibler la totalité ou certaines des étapes d'un audit de groupe ou des exigences précises de l'ES-600, et peuvent être effectués à différents niveaux. Les tests de terrain ne représentent qu'un moyen d'obtenir des informations additionnelles et des perspectives variées ; il n'est pas nécessaire de les effectuer pour répondre à l'ES-600.

PROJET DE NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600 (RÉVISÉE)

AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS DE GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTES) — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES

(En vigueur pour les audits d'états financiers des
périodes ouvertes à compter du [DATE])

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1-6
Date d'entrée en vigueur	7
Objectifs	8
Définitions	9-11
Exigences	
Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe	12
Acceptation et maintien de la mission	13-23
Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référéntiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe	24-28
Caractère significatif	29-30
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	31-32
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	33-42
Communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes	43-46
Événements postérieurs à la date de clôture	47-48
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	49-51
Rapport de l'auditeur	52
Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe	53-56
Documentation	57
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Champ d'application	A1-10
Définitions	A11-A18

Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe	A19-A20
Acceptation et maintien de la mission	A21-A52
Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe	A53-A72
Caractère significatif	A73-A77
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives	A78-A84
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives	A85-A105
Communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes	A106-A113
Événements postérieurs à la date de clôture	A114
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	A115-A116
Rapport de l'auditeur	A117-A118
Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe	A119-A123
Documentation	A124-A130
Annexe 1 : Considérations relatives à la participation des auditeurs des composantes à un audit de groupe	
Annexe 2 : Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe	
Annexe 3 : Compréhension du système de contrôle interne du groupe	
Annexe 4 : Exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe	

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes internationales d'audit (ISA) s'appliquent aux audits d'états financiers de groupe. La présente norme ISA traite des considérations particulières qui s'appliquent aux audits d'états financiers de groupe, notamment lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes. Elle comporte des exigences et des indications sur l'application d'autres normes ISA pertinentes, en particulier les normes ISA 220 (révisée) [en projet]¹, ISA 315 (révisée en 2019)² et ISA 330³, dans le contexte d'un audit d'états financiers de groupe (un audit de groupe). (Réf. : par. A1 et A2)
2. La présente norme ISA s'applique lorsque l'auditeur a pour mission de réaliser un audit d'états financiers de groupe. Les états financiers de groupe, comme l'indique leur définition, incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité. Le fait que les informations financières ont été préparées ou non selon un processus de consolidation, comme il est décrit au paragraphe 11, est l'un des principaux facteurs qui permettent de déterminer si des états financiers sont des états financiers de groupe.
3. Un groupe peut être organisé de différentes façons. Par exemple, il peut être organisé ou structuré par emplacements géographiques, entités (juridiques ou autres), unités d'exploitation ou unités économiques (succursales, divisions, etc.), ou branches d'activités – qui sont collectivement désignés dans la présente norme ISA par l'expression « entités ou unités ». L'équipe affectée à l'audit du groupe peut planifier et réaliser un audit d'états financiers de groupe sur la base des entités ou des unités telles que les conçoit la direction du groupe. Il se peut aussi que l'équipe affectée à l'audit du groupe juge qu'il est efficace et plus efficient, pour obtenir des éléments probants, de planifier et de réaliser la mission sur la base d'emplacements, de fonctions ou d'activités dont le découpage ne correspond pas nécessairement à celui des entités ou des unités établi par la direction du groupe. Dans la présente norme ISA, le terme « composante » désigne chacun des sous-ensembles qui composent la structure du groupe telle que l'envisage l'équipe affectée à l'audit du groupe pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit dans le cadre de l'audit du groupe. (Réf. : par. A3 à A6)
4. La présente norme ISA met l'accent sur la responsabilité qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe. En outre, elle reconnaît qu'il peut arriver, et qu'il arrive souvent, que des auditeurs des composantes participent à toutes les étapes de l'audit du groupe, notamment pour aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, et à y répondre. Voilà pourquoi elle exige une participation suffisante et appropriée de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux des auditeurs des composantes, en plus d'insister sur l'importance d'une communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes. De plus, elle précise les points que doit prendre en considération l'équipe affectée à l'audit du groupe pour déterminer la nature, le calendrier

¹ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*. Les mentions du projet de norme ISA 220 (révisée) renvoient à la version présentée à l'IAASB en mars 2020.

² Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

³ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A7 et A8, et Annexe 1)

5. Conformément à la norme ISA 200⁴, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit du groupe et exercer son jugement professionnel. C'est par ses actions et ses communications, y compris les mesures qu'elle prend pour faire valoir l'importance de l'exercice de l'esprit critique par chacun de ses membres tout au long de la mission d'audit du groupe, que l'équipe affectée à l'audit du groupe démontre qu'elle exerce son esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice d'un esprit critique approprié. (Réf. : par. A9 et A10)
6. Lorsque, dans la présente norme ISA, on vise expressément à ce que ce soit l'associé responsable de l'audit du groupe ou l'équipe affectée à l'audit du groupe qui réponde à une exigence ou qui s'acquitte d'une responsabilité, on utilise l'expression « l'associé responsable de l'audit du groupe doit... » ou « l'équipe affectée à l'audit du groupe doit... », selon le cas. Dans ces circonstances, l'associé responsable de l'audit du groupe ou l'équipe affectée à l'audit du groupe pourrait avoir à obtenir des informations auprès d'autres membres de l'équipe de mission ou auprès du cabinet pour répondre à une exigence. Lorsqu'il est permis à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à l'équipe affectée à l'audit du groupe de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises, y compris des auditeurs des composantes, on utilise plutôt l'expression « l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de... » ou « l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de... ». La responsabilité et l'obligation de rendre compte ultimes à l'égard de la conformité aux exigences de la présente norme ISA demeurent toutefois celles de l'associé responsable de l'audit du groupe.

Date d'entrée en vigueur

7. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers de groupe des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 20XX.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont :
 - a) concernant l'acceptation et le maintien de la mission d'audit du groupe, de déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe ;
 - b) d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, de même que de planifier et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre de façon appropriée à cette évaluation des risques ;
 - c) de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composantes tout au long de la mission d'audit du groupe, notamment en

⁴ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphes 15, 16 et A20 à A24.

communiquant clairement avec eux au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux, et à l'évaluation des résultats de ces travaux ;

- d) de déterminer si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris les travaux effectués par les auditeurs des composantes, ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe.

Définitions

9. Dans les normes ISA, on entend par :

- a) « risque de regroupement », la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; (Réf. : par. A11)
- b) « composante », un emplacement, une fonction ou une activité (ou une combinaison d'emplacements, de fonctions ou d'activités), selon le découpage établi par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit dans le cadre de l'audit du groupe ; (Réf. : par. A12)
- c) « auditeur d'une composante », un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, met en œuvre des procédures d'audit à l'égard d'une composante pour les besoins de l'audit du groupe. L'auditeur d'une composante fait partie de l'équipe de mission⁵ ; (Réf. : par. A13 et A14)
- d) « direction d'une composante », les dirigeants responsables d'une composante ; (Réf. : par. A15)
- e) « seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante », le montant que l'équipe affectée à l'audit du groupe établit afin de ramener à un niveau suffisamment faible le risque de regroupement pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit à l'égard d'une composante ;
- f) « groupe », l'entité comptable pour laquelle sont préparés les états financiers de groupe ;
- g) « audit du groupe », l'audit des états financiers du groupe ;
- h) « opinion sur les états financiers du groupe », l'opinion d'audit exprimée sur les états financiers du groupe ;
- i) « associé responsable de l'audit du groupe », l'associé responsable de la mission⁶ qui est responsable de l'audit du groupe ;
- j) « équipe affectée à l'audit du groupe », l'associé responsable de l'audit du groupe et les autres membres de l'équipe de mission à qui il incombe :
 - i) d'établir la stratégie générale d'audit du groupe et le plan d'audit,
 - ii) de diriger et de superviser les auditeurs des composantes, et de procéder à une revue de leurs travaux,
 - iii) d'évaluer les conclusions tirées des éléments probants obtenus qui servent de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe ;

⁵ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], alinéa 10 d).

⁶ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], alinéa 10 a).

- k) « états financiers du groupe », les états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation ;
 - l) « direction du groupe », les dirigeants responsables de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe ;
 - m) « seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe », le seuil de signification pour les travaux⁷ déterminé par l'équipe affectée à l'audit du groupe relativement aux états financiers du groupe pris dans leur ensemble.
10. Dans la présente norme ISA, le terme « référentiel d'information financière applicable » s'entend du référentiel d'information financière qui s'applique aux états financiers du groupe.
11. Dans la présente norme ISA, le terme « processus de consolidation » englobe la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture des informations financières des entités ou des unités dans les états financiers du groupe, en conformité avec les exigences du référentiel d'information financière applicable, selon l'une des méthodes suivantes : (Réf. : par. A16 et A18)
- a) la consolidation, la consolidation proportionnelle ou la mise en équivalence ;
 - b) le regroupement des informations financières concernant les succursales ou les divisions ; (Réf. : par. A17)
 - c) la présentation, dans des états financiers combinés, des informations financières d'entités ou d'unités qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère.

Exigences

Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe

12. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]⁸, l'associé responsable de l'audit du groupe doit s'assurer que sa participation est suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit du groupe, y compris en ce qui concerne les travaux des auditeurs des composantes, afin d'être en mesure d'évaluer si les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés à la nature et aux circonstances de la mission. (Réf. : par. A19 et A20)

Acceptation et maintien de la mission

13. L'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe. À cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe qui soit suffisante pour l'identification des composantes et l'analyse préliminaire quant à la pertinence de demander la participation des auditeurs des composantes. (Réf. : par. A21 à A24)
14. S'il conclut, après qu'il eut été décidé d'accepter ou de maintenir la mission d'audit du groupe, qu'il ne sera pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'associé responsable de l'audit du groupe doit tenir compte des incidences que cela pourrait avoir sur l'audit du groupe. (Réf. : par. A25)

⁷ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 11.

⁸ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe 13.

Termes et conditions de la mission

15. Pour l'application de la norme ISA 210⁹, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit obtenir, de la part de la direction du groupe, confirmation que celle-ci reconnaît et comprend que la responsabilité lui incombe de fournir à l'équipe de mission : (Réf. : par. A26)
- a) un accès à toutes les informations dont la direction du groupe a connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers du groupe, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information ;
 - b) les informations additionnelles que l'équipe de mission peut demander à la direction du groupe et à celle d'une composante pour les besoins de l'audit du groupe ;
 - c) un accès sans restriction aux personnes, au sein du groupe, auprès de qui il faut, selon l'équipe de mission, obtenir des éléments probants.

Accès limité en raison de circonstances indépendantes de la volonté de la direction du groupe

16. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut que des circonstances indépendantes de la volonté de la direction du groupe empêchent celle-ci de fournir à l'équipe de mission un accès aux informations ou un accès sans restriction aux personnes au sein du groupe, il doit tenir compte des incidences que cela pourrait avoir sur l'audit du groupe. (Réf. : par. A27 à A32)

Accès limité par des restrictions imposées par la direction du groupe

17. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :
- a) d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des restrictions imposées par la direction du groupe ;
 - b) d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe ;
- il doit :
- i) dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter, ou, dans le cas d'une mission récurrente, démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables ;
 - ii) dans le cas où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur de refuser une mission ou dans les cas où il lui est impossible de démissionner, formuler, après avoir effectué l'audit dans la mesure du possible, une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A31 à A33)

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

18. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]¹⁰, l'associé responsable de l'audit du groupe doit apprécier si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera à même de participer aux travaux des auditeurs des composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A34)

⁹ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéas 6 b) et 8 b).

¹⁰ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe 13.

19. Dans le cadre de l'appréciation mentionnée au paragraphe 18, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de confirmer qu'ils collaboreront avec elle. (Réf. : par. A35)

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance

20. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]¹¹, l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité : (Réf. : par. A36 à A39 et A111)
- a) de déterminer si les auditeurs des composantes ont été informés des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit du groupe ;
 - b) d'acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si les auditeurs des composantes comprennent et respecteront les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe et, plus particulièrement, s'ils sont indépendants ;
 - c) avant de dater le rapport de l'auditeur, d'obtenir, de la part des auditeurs des composantes, confirmation que les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, ont été respectées.

Ressources affectées à la mission

21. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]¹², l'associé responsable de l'audit du groupe doit : (Réf. : par. A40)
- a) déterminer si les auditeurs des composantes possèdent la compétence et les capacités, notamment suffisamment de temps, qui sont nécessaires à la mise en œuvre des procédures d'audit qui leur ont été confiées au niveau de la composante ; (Réf. : par. A41 à A45)
 - b) dans la mesure où il a reçu des informations sur les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives du cabinet de l'auditeur d'une composante ou des inspections externes portant sur celui-ci, déterminer la pertinence et l'incidence, pour l'audit du groupe, de ces informations. (Réf. : par. A46)
22. Si l'associé responsable de l'audit du groupe a de sérieuses réserves sur l'un ou l'autre des points mentionnés aux paragraphes 18 à 21, notamment si l'auditeur d'une composante ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux travaux à réaliser à l'égard de la composante sans faire participer cet auditeur. (Réf. : par. A47 et A48)

Réalisation de la mission

23. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]¹³, l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs

¹¹ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphes 16, 17 et 21.

¹² Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphes 25 et 26.

¹³ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe 29.

travaux. Ce faisant, il prend en considération : (Réf. : par. A49 à A52)

- a) les aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ou à l'égard desquels un risque important a été identifié ;
- b) les aspects des états financiers du groupe qui font largement appel au jugement.

Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe

24. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁴, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité d'acquérir une compréhension : (Réf. : par. A53 à A55, A69 et A70)

- a) du groupe et de son environnement, y compris : (Réf. : par. A56 à A58)
 - i) la structure organisationnelle et le modèle d'entreprise du groupe, notamment :
 - a. les emplacements où le groupe exerce ses activités,
 - b. la nature des activités et des branches d'activité du groupe et leur degré de similitude,
 - c. la mesure dans laquelle le recours à l'informatique est intégré dans le modèle d'entreprise du groupe,
 - ii) la nature et l'étendue des mesures qui sont utilisées en interne et en externe aux fins d'évaluation de la performance financière des entités ou des unités ;
- b) du référentiel d'information financière applicable, y compris la cohérence des méthodes et pratiques comptables à l'échelle du groupe ;
- c) du système de contrôle interne du groupe, notamment :
 - i) la nature des contrôles et l'étendue de leurs points communs, (Réf. : par. A59 à A63)
 - ii) la question de savoir si les activités du groupe pertinentes pour l'information financière sont centralisées ou non, et la manière dont elles le sont, le cas échéant, (Réf. : par. A64 et A65)
 - iii) le processus de consolidation mis en œuvre par le groupe, y compris les sous-consolidations, s'il y a lieu, et les ajustements de consolidation,
 - iv) la façon dont la direction du groupe communique les questions qui sont importantes pour la préparation des états financiers du groupe et pour les responsabilités connexes en matière d'information financière dans le système d'information et les autres composantes du système de contrôle interne. (Réf. : par. A66 à A68)

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

25. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe confie la conception et la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques à des auditeurs des composantes, elle doit prendre en considération les résultats de ces procédures pour satisfaire à l'exigence du paragraphe 32. (Réf. : par. A71)

¹⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 19.

26. Lorsque le paragraphe 25 s'applique, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet des questions concernant les informations financières des composantes qui peuvent être pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.
27. Pour l'application de la norme ISA 550¹⁵, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec l'auditeur de la composante au sujet des relations ou des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont elle a connaissance et que l'auditeur de la composante doit prendre en compte dans la réalisation de ses travaux. (Réf. : par. A72)
28. Pour l'application de la norme ISA 570 (révisée)¹⁶, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit :
- a) communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation qui ont été relevés, le cas échéant, par la direction du groupe ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe et que les auditeurs des composantes doivent prendre en compte dans la réalisation de leurs travaux ;
 - b) communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité du groupe à poursuivre son exploitation qui ont été relevés, le cas échéant, par l'auditeur de la composante.

Caractère significatif

29. Pour l'application des normes ISA 320¹⁷ et ISA 450¹⁸, lorsque des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir, dans les états financiers du groupe, sont ventilés par composantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer, pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit :
- a) un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, qui doit être inférieur à celui pour les travaux au niveau du groupe pour tenir compte du risque de regroupement ; (Réf. : par. A73 à A76)
 - b) le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations financières d'une composante doivent être communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe, qui ne peut excéder le montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe. (Réf. : par. A77)

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

30. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer aux auditeurs des composantes les montants établis conformément au paragraphe 29.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

31. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹⁹, en se fondant sur la

¹⁵ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 17.

¹⁶ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

¹⁷ Norme ISA 320, paragraphe 11.

¹⁸ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 5.

¹⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 28 et 29.

compréhension qu'elle a acquise conformément au paragraphe 24, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A78 à A81)

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

32. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe fait participer des auditeurs des composantes aux procédures d'évaluation des risques, comme il est décrit au paragraphe 25, ou à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, elle doit prendre en considération les résultats des travaux des auditeurs des composantes pour déterminer s'ils fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A82 à A84)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

33. Pour l'application de la norme ISA 330²⁰, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre. (Réf. : par. A85 à A93)

Processus de consolidation

34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, dans les états financiers du groupe, associés au processus de consolidation. Ces procédures doivent notamment consister :
- a) à déterminer si les états financiers du groupe englobent toutes les entités et les unités, conformément aux exigences du référentiel d'information financière applicable, ainsi qu'à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur les sous-consolidations, s'il y a lieu ; (Réf. : par. A94)
 - b) à évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation. (Réf. : par. A95)
35. Si les informations financières d'une entité ou d'une unité n'ont pas été préparées selon les mêmes méthodes comptables que celles utilisées pour les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si ces informations financières ont été ajustées de manière appropriée pour la préparation et la présentation des états financiers du groupe.
36. Si les états financiers du groupe englobent les états financiers d'une entité ou d'une unité dont la date de clôture diffère de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de déterminer si des ajustements appropriés ont été apportés à ces états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

37. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe confie la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires à des auditeurs des composantes, elle doit communiquer avec eux au sujet des questions qui sont pertinentes pour la conception des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du

²⁰ Norme ISA 330, paragraphes 6 et 7.

groupe. (Réf. : par. A96 à A101)

38. En ce qui concerne les aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris des risques importants, pour lesquels l'auditeur d'une composante détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié de ces procédures.
39. Conformément au paragraphe 23, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer la nature et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux, lorsque des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation, y compris les sous-consolidations, sont mises en œuvre par des auditeurs des composantes. (Réf. : par. A102)
40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières dont il est question dans la communication de l'auditeur de la composante (voir l'alinéa 44 a)) sont celles qui sont incorporées dans les états financiers du groupe.
41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de communiquer avec elle en temps opportun pour l'informer :
 - a) de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou elle-même n'ont pas identifiées antérieurement ;
 - b) des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité du groupe à poursuivre son exploitation, le cas échéant.

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'un audit réalisé à d'autres fins

42. Lorsque les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe ont fait l'objet d'un audit et qu'un rapport de l'auditeur a été délivré en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, l'équipe affectée à l'audit doit, si elle prévoit d'utiliser ces travaux en tant qu'éléments probants pour l'audit du groupe, déterminer si : (Réf. : par. A103 et A104)
 - a) les procédures d'audit mises en œuvre constituent une réponse appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
 - b) le seuil de signification pour les travaux utilisé lors de cet audit convient à l'audit du groupe ;
 - c) les autres exigences pertinentes de la présente norme ISA sur l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes, notamment celles des paragraphes 20 à 22, sont remplies. (Réf. : par. A105)

Communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes

43. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet de ses attentes à leur égard et des responsabilités qui leur incombent. Cette communication doit se faire en temps opportun tout au long de l'audit du groupe et tenir compte de la participation des auditeurs des composantes aux différentes étapes de l'audit du groupe. (Réf. : par. A106 à A111)
44. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de lui communiquer les questions qu'elle doit prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Cette communication doit :

- a) identifier les informations financières à l'égard desquelles on a demandé à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre des procédures d'audit ;
 - b) contenir des informations sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ;
 - c) faire état des anomalies, dans les informations financières à l'égard desquelles l'auditeur de la composante a mis en œuvre des procédures d'audit complémentaires, qui n'ont pas été corrigées et dont le montant est supérieur au seuil communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe conformément au paragraphe 30 ;
 - d) faire mention des indices d'un parti pris possible de la part de la direction ;
 - e) décrire toute déficience du système de contrôle interne relevée lors de la mise en œuvre des procédures d'audit ;
 - f) exposer les autres questions importantes que l'auditeur de la composante a communiquées ou prévoit de communiquer aux responsables de la gouvernance de la composante, y compris toute fraude avérée ou suspectée impliquant la direction de la composante, des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe au niveau de la composante ou d'autres personnes, dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières de la composante ; (Réf. : par. A112)
 - g) exposer toute autre question pouvant présenter un intérêt pour l'audit du groupe ou que l'auditeur de la composante souhaite porter à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris toute exception mentionnée dans les déclarations écrites que l'auditeur de la composante a demandées à la direction de la composante ;
 - h) exposer les constatations générales, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur de la composante.
45. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :
- a) discuter des questions importantes soulevées par les communications avec les auditeurs des composantes, la direction des composantes ou la direction du groupe, selon le cas ;
 - b) déterminer la nécessité d'effectuer la revue d'éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes, et l'ampleur de cette revue, le cas échéant ; (Réf. : par. A113)
 - c) évaluer si les communications avec les auditeurs des composantes conviennent aux besoins de l'équipe affectée à l'audit du groupe.
46. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine que les communications avec les auditeurs des composantes ne conviennent pas à ses besoins, elle doit se demander s'il serait possible d'obtenir un complément d'information auprès des auditeurs des composantes ou d'autres sources. Si ce n'est pas possible, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tenir compte des incidences de cette situation sur l'audit du groupe, conformément au paragraphe 49.

Événements postérieurs à la date de clôture

47. Pour l'application de la norme ISA 560²¹, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de mettre en œuvre des procédures conçues pour identifier les événements

²¹ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphe 7.

qui pourraient donner lieu à un ajustement des états financiers du groupe, ou à la communication d'informations dans ceux-ci, ce qui comprend, s'il y a lieu, de demander aux auditeurs des composantes de mettre en œuvre des procédures portant sur des événements survenus entre la date de clôture de leur composante et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A114)

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

48. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de l'aviser s'ils prennent connaissance d'événements postérieurs à la date de clôture pouvant nécessiter un redressement ou la communication d'informations dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A114)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

49. Pour l'application de la norme ISA 330²², l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris celles concernant les travaux effectués par les auditeurs des composantes, ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A115)

Évaluation de l'incidence sur l'opinion sur les états financiers du groupe

50. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence, sur l'opinion sur les états financiers du groupe, des anomalies non corrigées (qu'elles aient été relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portées à son attention par les auditeurs des composantes) et des cas où il a été impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A116)

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes

51. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur d'une composante sont insuffisants, elle doit décider des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre et déterminer si c'est elle ou l'auditeur d'une composante qui les mettra en œuvre.

Rapport de l'auditeur

52. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe ne doit pas, sauf obligation légale ou réglementaire, faire mention des auditeurs des composantes. Si une telle mention est exigée par les textes légaux ou réglementaires, le rapport de l'auditeur doit indiquer que la mention n'atténue en rien la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou de son cabinet pour ce qui concerne l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A117 et A118)

Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe

53. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer lesquelles, parmi les déficiences du système de contrôle interne du groupe qui ont été relevées, sont à communiquer aux responsables de la gouvernance du groupe et à la direction du groupe conformément à la

²² Norme ISA 330, paragraphe 26.

norme ISA 265²³. Pour ce faire, elle doit prendre en considération les déficiences du contrôle interne qu'elle a relevées et celles qui ont été portées à son attention par les auditeurs des composantes. (Réf. : par. A119)

Communication avec la direction du groupe

54. Si une fraude est détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'une composante (voir l'alinéa 44 f)), ou si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit en faire communication dès que possible à la direction du groupe, au niveau hiérarchique approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A120)
55. L'auditeur d'une composante peut être tenu, en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe. En pareil cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction de l'entité ou de l'unité de toute question dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance et qui peut être importante par rapport aux états financiers de l'entité ou de l'unité, mais qui n'est peut-être pas connue de la direction de l'entité ou de l'unité. Si la direction du groupe refuse de communiquer la question à la direction de l'entité ou de l'unité, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir du problème avec les responsables de la gouvernance du groupe. Si la question n'est toujours pas résolue, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit, sous réserve des considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisager de recommander à l'auditeur de la composante de ne pas délivrer son rapport sur les états financiers de l'entité ou de l'unité tant que la question n'aura pas été réglée. (Réf. : par. A121)

Communications avec les responsables de la gouvernance du groupe

56. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les questions suivantes aux responsables de la gouvernance du groupe, en plus de celles exigées par la norme ISA 260 (révisée)²⁴ et d'autres normes ISA : (Réf. : par. A122)
- a) une description générale des travaux à réaliser à l'égard des entités et des unités du groupe et de la nature de la participation prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux à effectuer par les auditeurs des composantes ; (Réf. : par. A123)
 - b) les cas où la revue des travaux de l'auditeur d'une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe a soulevé des préoccupations quant à la qualité de ces travaux, et les mesures prises par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour remédier à la situation ;
 - c) toute limitation de l'étendue de l'audit du groupe (questions importantes liées à des restrictions de l'accès aux personnes ou à l'information, par exemple) ;
 - d) toute fraude avérée ou suspectée impliquant la direction du groupe, la direction d'une composante, des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe ou d'autres personnes, dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

²³ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

²⁴ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance.*

Documentation

57. Pour l'application de la norme ISA 230²⁵, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A124, A129 et A130)
- a) en ce qui concerne toute restriction de l'accès à l'information ou aux personnes, les questions importantes qui ont été prises en considération avant l'acceptation ou le maintien de la mission, ou qui sont apparues après, et la façon dont ces questions ont été traitées ;
 - b) la détermination des composantes pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe ;
 - c) la détermination du seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante et le seuil fixé pour la communication à l'équipe affectée à l'audit du groupe des anomalies dans les informations financières de la composante ;
 - d) la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux, par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; (Réf. : par. A125 à A128)
 - e) les points concernant les communications avec les auditeurs des composantes, dont :
 - i) les questions à communiquer conformément aux paragraphes 27, 28 et 41,
 - ii) les questions que l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe, conformément au paragraphe 44, y compris la façon dont celle-ci a donné suite aux questions importantes dont elle s'est entretenue avec des auditeurs des composantes, la direction d'une composante ou la direction du groupe ;
 - f) l'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe des constatations des auditeurs des composantes concernant les questions qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers du groupe, et la réponse de l'équipe à ces constatations.

* * *

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application (Réf. : par. 1 et 3)

- A1. La présente norme ISA traite des considérations particulières que doivent prendre en compte l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe pour l'application des exigences et des indications énoncées dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet], notamment en ce qui concerne la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux.
- A2. La norme ISQM 1 [en projet]²⁶ traite des missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise. La norme ISQM 2 [en projet]²⁷ traite du mode de désignation et des

²⁵ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

²⁶ Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 [en projet], *Gestion de la qualité par les cabinets qui réalisent des audits ou des examens limités d'états financiers, ou d'autres missions d'assurance ou de services connexes*. Les mentions de la norme ISQM 1 [en projet] renvoient à la version présentée à l'IAASB en mars 2020.

²⁷ Norme ISQM 2 [en projet], *Revue de la qualité des missions*. Les mentions de la norme ISQM 2 [en projet] renvoient à la version présentée à l'IAASB en mars 2020.

critères de qualification du responsable de la revue de la qualité de la mission, ainsi que de ses responsabilités en ce qui concerne la réalisation et la documentation de cette revue, y compris pour les audits de groupe.

- A3. Il se peut qu'une entité ou unité d'un groupe prépare elle aussi des états financiers de groupe qui incluent les informations financières des entités ou des unités qu'elle englobe (il s'agit alors d'un sous-groupe). La présente norme ISA s'applique à un tel sous-groupe.
- A4. Lorsque la présente norme ISA s'applique, l'auditeur détermine l'approche appropriée à suivre pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. À cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer les composantes à l'égard desquelles des procédures d'audit seront mises en œuvre (par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par les auditeurs des composantes, pour le compte de celle-ci). La façon de considérer les composantes pour la planification et la réalisation d'un audit de groupe peut être influencée par la structure du groupe, mais elle peut ou non correspondre au mode d'organisation du groupe (à titre d'exemple : par entités juridiques, par emplacements géographiques ou par secteurs d'activité).
- A5. Par exemple, dans le cas d'un groupe composé de 15 entités juridiques qui, selon le référentiel d'information financière applicable, doivent être consolidées (c'est-à-dire incluses dans les états financiers du groupe), l'auditeur peut planifier et réaliser l'audit du groupe en regroupant ces 15 entités, en fonction des points communs que présentent leurs systèmes d'information et leurs systèmes de contrôle interne, pour en faire 3 composantes.
- A6. Il est possible que le groupe ait centralisé les activités ou processus qui concernent plusieurs de ses entités ou unités (en ayant recours à un centre de services partagés, par exemple). Lorsque de telles activités centralisées sont pertinentes pour le processus d'information financière du groupe et que des procédures d'audit sont mises en œuvre là où ces activités sont centralisées, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer que le centre de services partagés constitue une composante pour les besoins de l'audit du groupe.

Participation des auditeurs des composantes (Réf. : par. 4)

- A7. La participation des auditeurs des composantes peut être nécessaire pour diverses raisons. Par exemple, s'il y a plusieurs composantes dans différents pays, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe doive recevoir de l'aide des auditeurs des composantes pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, et pour répondre à ces risques.
- A8. Pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISA, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider de confier la mise en œuvre de certaines procédures d'audit aux auditeurs des composantes, ou de faire appel à eux pour obtenir des informations. Par exemple, dans le cas d'un audit de groupe récurrent, pour acquérir une compréhension du groupe et de son environnement conformément au paragraphe 24 de la présente norme ISA, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'entretenir avec l'auditeur d'une composante pour savoir s'il y a eu, dans les activités de la composante, des changements importants qui pourraient avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. L'Annexe 1 fournit des indications supplémentaires sur les points dont l'équipe affectée à l'audit du groupe peut tenir compte pour déterminer s'il y a lieu de faire participer les auditeurs des composantes à l'audit du groupe et, si tel est le cas, dans quelle mesure il convient de les faire participer.

Esprit critique (Réf. : par. 5)

- A9. La norme ISA 220 (révisée) [en projet]²⁸ contient des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, de partis pris inconscients pouvant nuire à l'exercice de l'esprit critique, et de mesures que peut prendre l'équipe de mission pour surmonter les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission. Dans une mission d'audit de groupe, l'exercice de l'esprit critique peut poser des défis particuliers à l'équipe de mission. Par exemple, s'il y a plusieurs composantes dans différents pays, il peut être d'autant plus important que l'équipe affectée à l'audit du groupe demeure attentive aux informations contradictoires que pourraient lui communiquer l'auditeur d'une composante, la direction de la composante et la direction du groupe sur une question importante par rapport aux états financiers du groupe. De plus, selon l'endroit où ils se trouvent, les auditeurs des composantes peuvent être influencés par des cultures différentes, ce qui peut avoir une incidence sur la nature de leurs éventuels partis pris.
- A10. Les exigences et les modalités d'application pertinentes des normes ISA 315 (révisée en 2019)²⁹ et ISA 540 (révisée)³⁰ et d'autres normes ISA donnent aussi des exemples d'aspects de l'audit pour lesquels l'auditeur exerce son esprit critique ou de situations où une documentation appropriée peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique.

Définitions

Risque de regroupement (Réf. : alinéa 9 a))

- A11. Le risque de regroupement est présent dans tous les audits d'états financiers, mais il est particulièrement important de le comprendre et d'y répondre dans une mission d'audit de groupe, parce qu'il y a une probabilité plus élevée que des procédures d'audit soient mises en œuvre à l'égard de catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir qui sont ventilés entre les composantes.

Composante (Réf. : alinéa 9 b))

- A12. Comme il est mentionné au paragraphe A4, l'équipe affectée à l'audit du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer les composantes à l'égard desquelles des procédures d'audit seront mises en œuvre. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut regrouper certaines entités ou unités pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe, mais sa prise en considération des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe englobe l'ensemble des entités et des unités qui composent le groupe. Autrement dit, l'équipe affectée à l'audit du groupe tient compte de toutes les entités et unités qui sont visées par le processus de consolidation dans sa façon de considérer les composantes pour les besoins de l'audit du groupe et de regrouper les entités ou unités pour faciliter la réalisation de l'audit du groupe.

Auditeur d'une composante (Réf. : alinéa 9 c))

- A13. Dans la présente norme ISA, le terme « équipe de mission » englobe les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes. L'équipe de mission est composée de personnes du cabinet de l'équipe affectée à l'audit du groupe, mais peut

²⁸ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphes A35 à A37.

²⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A238.

³⁰ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe A11.

aussi compter des personnes qui travaillent pour un cabinet membre du réseau, un autre cabinet ou un fournisseur de services externe.

- A14. Dans certaines circonstances, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe effectue des tests centralisés à l'égard des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir, ou qu'elle mette en œuvre des procédures d'audit liées à une composante. En pareil cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas considérée comme l'auditeur d'une composante au sens de la présente norme ISA.

Direction de la composante (Réf. : alinéa 9 d)

- A15. La direction de la composante s'entend des dirigeants qui sont responsables de l'information financière ou d'une autre activité (comme le traitement des opérations dans un centre de services partagés) dans une entité ou une unité du groupe. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe prend plusieurs entités ou unités et les regroupe pour en faire une composante (voir les paragraphes A4 à A6), la direction de la composante s'entend alors des dirigeants qui sont responsables de l'information financière ou du traitement des opérations qui fait l'objet des procédures d'audit mises en œuvre à l'égard de cette composante.

Processus de consolidation (Réf. : par. 11)

- A16. Il est possible que le référentiel d'information financière applicable énonce des exigences qui concernent la préparation et la présentation des états financiers du groupe, et que cela ait une incidence sur la détermination des informations financières des entités ou des unités à inclure dans les états financiers du groupe. Par exemple, certains référentiels exigent la préparation d'états financiers consolidés lorsqu'une entité (mère) contrôle une ou plusieurs autres entités (filiales) par une participation majoritaire ou autrement. Parfois, le référentiel d'information financière applicable prévoit des exigences particulières pour la présentation d'états financiers combinés – ou permet de présenter de tels états financiers – dans le cas d'entités qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère.
- A17. Lorsque des succursales ou des divisions d'une même entité préparent des informations financières selon leur propre comptabilité distincte, il se peut que les référentiels d'information financière exigent que les informations financières de ces succursales ou divisions soient regroupées dans les états financiers de l'entité et que les opérations et soldes intersuccursales ou interdivisions soient éliminés. Il est également possible que des succursales ou des divisions aient une comptabilité centralisée et, par conséquent, qu'elles ne préparent pas d'informations financières distinctes à regrouper. Dans ces circonstances, à moins qu'il y ait d'autres entités ou d'autres unités dont les informations financières sont visées par un processus de consolidation au sens du paragraphe 11, les états financiers ne constituent pas des états financiers de groupe, et la présente norme ISA ne s'applique donc pas.
- A18. Les caractéristiques précises du processus de consolidation varient d'un groupe à l'autre en fonction de la structure et du système d'information (dont le processus d'information financière) du groupe. Toutefois, il y a certains aspects à considérer dans un processus de consolidation, par exemple l'élimination des opérations et des soldes intragroupe et, dans certains cas, les effets du décalage entre les périodes de présentation de l'information financière des entités ou des unités incluses dans les états financiers du groupe.

Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe (Réf. : par. 12)

- A19. Il n'est pas nécessairement possible ni faisable en pratique pour l'associé responsable de l'audit du groupe de s'occuper à lui seul de toutes les exigences énoncées dans la norme ISA 220 (révisée) [en projet], particulièrement si l'équipe de mission compte un grand nombre d'auditeurs de composantes répartis en plusieurs endroits. En ce qui a trait à la gestion de la qualité au niveau de la mission, la norme ISA 220 (révisée) [en projet]³¹ permet à l'associé responsable de la mission de se faire aider en confiant à des membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises la responsabilité de concevoir ou de mettre en œuvre des procédures, des tâches ou d'autres mesures. Ainsi, l'associé responsable de l'audit du groupe peut confier des responsabilités à d'autres membres de l'équipe de mission, qui peuvent eux-mêmes déléguer des responsabilités. Le cas échéant, la norme ISA 220 (révisée) [en projet] exige que l'associé responsable de la mission conserve la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission³².
- A20. Les politiques ou procédures qui ont été établies par le cabinet, ou qui sont des exigences de réseau ou des services de réseau communs, peuvent aider l'associé responsable de l'audit du groupe en facilitant les communications entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes, et en servant d'assise à la direction et à la supervision de ces auditeurs des composantes, ainsi qu'à la revue de leurs travaux, par l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Acceptation et maintien de la mission

Question de savoir si l'on peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13 et 14)

- A21. Pour déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, l'associé responsable de l'audit du groupe peut notamment acquérir une compréhension :
- de la structure du groupe, tant juridique qu'organisationnelle ;
 - des activités qui sont importantes par rapport au groupe, y compris le secteur d'activité et les environnements réglementaires, économiques et politiques dans lesquels ces activités sont menées ;
 - du recours à des sociétés de services ;
 - du recours à des centres de services partagés ;
 - du processus de consolidation ;
 - de la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe :
 - d'avoir un accès sans restriction aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe ainsi qu'aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux informations des composantes,
 - d'effectuer les travaux nécessaires à l'égard des informations financières des composantes.

³¹ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe 15.

³² Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe 15.

- A22. Dans le cas d'une nouvelle mission, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une compréhension des points mentionnés au paragraphe A21 grâce à :
- des informations fournies par la direction du groupe ;
 - des communications avec la direction du groupe ;
 - des communications avec les responsables de la gouvernance du groupe ;
 - s'il y a lieu, des communications avec la direction des composantes ou avec l'équipe précédemment affectée à l'audit du groupe.
- A23. Dans le cas d'un audit récurrent, il peut y avoir des changements importants ayant une incidence sur l'obtention d'éléments probants, par exemple :
- des changements dans la structure du groupe (acquisitions, cessions, réorganisations, changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe) ;
 - des changements dans les activités des composantes qui sont importantes par rapport au groupe ;
 - des changements dans la composition des différentes équipes (responsables de la gouvernance du groupe, direction du groupe ou dirigeants clés des composantes à l'égard desquelles on prévoit de mettre en œuvre des procédures d'audit) ;
 - de nouvelles préoccupations de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et à la compétence de la direction du groupe ou d'une composante ;
 - des changements dans le référentiel d'information financière applicable.
- A24. Il se peut qu'en raison de différences de culture, de langue, de législation ou de réglementation (par exemple des textes réglementaires qui limitent l'accès aux données), il soit plus complexe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés dans un audit de groupe où il y a des composantes qui ne sont pas situées dans le même pays que l'équipe affectée à l'audit du groupe.
- A25. Il est possible que des restrictions soient imposées après que l'associé responsable de l'audit du groupe eut accepté la mission d'audit du groupe, et que cela nuise à la capacité de l'équipe de mission d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. De telles restrictions peuvent notamment avoir une incidence sur :
- l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux informations, à la direction, aux responsables de la gouvernance ou aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter) ;
 - les travaux à effectuer à l'égard des informations financières des composantes.

Dans des circonstances exceptionnelles, de telles restrictions peuvent même entraîner une démission, lorsque cela est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables. Pour former une opinion sur les états financiers du groupe en présence de telles restrictions, il faudra évaluer, conformément à la norme ISA 705 (révisée)³³, les incidences de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

³³ Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit (Réf. : par. 15)

A26. La norme ISA 210 exige de l'auditeur qu'il convienne des termes et conditions de la mission d'audit avec la direction ou les responsables de la gouvernance, selon le cas³⁴. Ces termes et conditions mentionnent le référentiel d'information financière applicable³⁵ et peuvent apporter d'autres précisions sur la mission d'audit du groupe. Par exemple, ils peuvent préciser que :

- dans la mesure permise par les textes légaux ou réglementaires, les communications entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes ne devraient faire l'objet d'aucune restriction ;
- les communications importantes entre l'auditeur d'une composante et les responsables de la gouvernance ou la direction de la composante, y compris les communications concernant les déficiences importantes du contrôle interne, devraient être transmises à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- les communications entre les autorités de réglementation et les composantes concernant les questions d'information financière devraient être transmises à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait être autorisée à effectuer des travaux à l'égard d'une composante ou à demander à l'auditeur d'une composante de le faire.

Cas où l'accès aux informations ou aux personnes est limité (Réf. : par. 16 et 17)

A27. Le fait que l'accès aux informations ou aux personnes soit limité ne dispense pas l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

A28. Diverses raisons peuvent faire que l'accès aux informations ou aux personnes est limité, comme des restrictions imposées par la direction de la composante ou par des textes légaux ou réglementaires, ou encore des situations (guerre, troubles civils ou épidémie, par exemple).

A29. Dans bien des cas où l'accès aux informations ou aux personnes est limité, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe soit en mesure de trouver des solutions. Par exemple :

- si des textes légaux ou réglementaires imposent des restrictions à l'envoi dans un autre pays de la documentation d'audit pertinente, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe réussisse tout de même à accéder à cette documentation en utilisant un ou plusieurs moyens parmi les suivants :
 - se rendre à l'endroit où se situe la composante,
 - effectuer une revue de la documentation d'audit pertinente à distance, si aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit,
 - demander à l'auditeur de la composante de rédiger un mémorandum sur les informations pertinentes et en discuter avec lui,
 - s'entretenir avec l'auditeur de la composante des procédures mises en œuvre ;

³⁴ Norme ISA 210, paragraphe 9.

³⁵ Norme ISA 210, paragraphe 10.

- si le groupe a une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :
 - déterminer s'il existe des dispositions (par exemple dans un accord de coentreprise ou une autre convention d'investissement) sur l'accès du groupe aux informations financières de l'entité et, le cas échéant, demander à la direction de se prévaloir des droits pertinents,
 - voir s'il lui est possible d'obtenir des informations financières auprès de la direction du groupe, qui doit elle aussi obtenir les informations financières de l'entité pour préparer les états financiers du groupe,
 - prendre en considération les informations publiées, telles que les états financiers audités, les documents d'information continue ou les cours des instruments de capitaux propres de l'entité que le groupe ne contrôle pas,
 - chercher d'autres sources d'informations qui pourraient corroborer ou étoffer les éléments probants obtenus. Par exemple, si le groupe a des représentants parmi les membres du conseil de direction ou parmi les responsables de la gouvernance de l'entité qu'il ne contrôle pas, il peut juger utile de les considérer comme une source d'informations et de s'entretenir avec eux au sujet de cette entité, de ses activités et de sa situation financière ;
- si des circonstances comme une guerre, des troubles civils ou une épidémie limitent l'accès à la documentation d'audit pertinente de l'auditeur d'une composante, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe soit en mesure de rencontrer l'auditeur de la composante ailleurs qu'à l'endroit où celui-ci se situe, ou d'effectuer une revue de la documentation d'audit pertinente à distance, si aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit ;
- si l'accès à la direction ou aux responsables de la gouvernance d'une composante est limité, l'équipe affectée à l'audit du groupe pourrait être en mesure d'effectuer elle-même les travaux en collaborant avec la direction ou les responsables de la gouvernance du groupe.

A30. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe se heurte à des restrictions et qu'elle n'arrive pas à trouver de solutions, elle peut en faire part à son cabinet. Celui-ci peut communiquer avec les autorités de réglementation (par exemple les autorités des marchés financiers) ou d'autres parties à propos des restrictions et inviter la direction du groupe à faire de même. Cette façon de faire peut s'avérer particulièrement utile lorsque les restrictions ont une incidence sur de nombreux audits réalisés dans le même pays ou par le même cabinet, par exemple si une guerre, des troubles civils ou une épidémie touchent une puissance économique.

A31. Le fait que l'accès soit limité peut avoir d'autres incidences sur un audit de groupe. Par exemple, si la direction du groupe impose des restrictions, l'équipe affectée à l'audit du groupe pourrait devoir remettre en question la fiabilité des réponses qu'elle reçoit à ses demandes d'informations adressées à la direction du groupe ainsi que l'intégrité de celle-ci.

Incidence des restrictions sur le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe

A32. La norme ISA 705 (révisée) contient des exigences et des indications concernant les situations où l'équipe affectée à l'audit du groupe est dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'Annexe 2 de la présente norme ISA comporte un exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion d'audit de groupe avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments

probants suffisants et appropriés à l'égard d'une composante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

Textes légaux ou réglementaires interdisant à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser la mission ou de démissionner

A33. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser la mission ou de démissionner. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une durée déterminée et il ne peut démissionner avant la fin de cette durée. De plus, dans le secteur public, il se peut que l'auditeur n'ait pas la possibilité de refuser une mission ou de démissionner, en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'intérêt public. Les exigences de la présente norme ISA s'appliquent quand même à l'audit du groupe dans ces circonstances. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont traitées dans la norme ISA 705 (révisée).

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes (Réf. : par. 18 et 19)

A34. En vue du jugement à poser quant à la question de savoir si elle sera à même de participer aux travaux de l'auditeur d'une composante dans la mesure nécessaire, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si elle aura un accès sans restriction à l'auditeur de la composante, y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter. Elle peut aussi acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si des éléments probants liés aux composantes situées dans un autre pays pourraient devoir être traduits, s'ils n'existent que dans une autre langue, pour que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse les utiliser.

A35. En même temps qu'elle demande à l'auditeur d'une composante de confirmer qu'il collaborera avec elle, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi lui demander de confirmer qu'il effectuera ses travaux selon les instructions qu'elle lui aura transmises.

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Réf. : par. 20)

A36. Lorsque l'auditeur d'une composante effectue des travaux à l'égard de la composante pour les besoins de la mission d'audit du groupe, il est soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. Ces règles peuvent différer ou venir en sus de celles qui s'appliquent à l'auditeur de la composante, dans son pays, lorsqu'il audite les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.

A37. En ce qui concerne la communication des règles de déontologie pertinentes, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se demander s'il est nécessaire de donner de la formation ou de communiquer des informations supplémentaires aux auditeurs des composantes à propos des dispositions des règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe.

A38. Selon la norme ISA 220 (révisée) [en projet], tout au long de l'audit, l'associé responsable de la mission doit demeurer attentif, en ayant recours à l'observation et à des demandes d'informations aussi souvent qu'il est nécessaire, aux manquements avérés ou suspectés de l'équipe de mission aux règles de déontologie pertinentes³⁶. Il se peut qu'il soit plus difficile de détecter des manquements avérés ou suspectés aux règles de déontologie pertinentes dans le cas d'un audit de groupe, particulièrement si les auditeurs des composantes

³⁶ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe 19.

n'utilisent pas de services de réseau communs. Dans ces circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi donner comme instruction aux auditeurs des composantes de communiquer les informations pertinentes à l'associé responsable de l'audit du groupe.

- A39. Comme il est décrit dans la norme ISQM 1 [en projet], il peut arriver que les honoraires demandés pour une mission ne soient pas suffisants compte tenu de la nature et des circonstances de cette mission, et que cela réduise la capacité du cabinet de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables. Les honoraires, y compris leur répartition entre les auditeurs des composantes, et la mesure dans laquelle ils sont liés aux ressources requises sont des questions qu'il peut être particulièrement important pour le cabinet de prendre en considération dans une mission d'audit de groupe où, par exemple, des procédures d'audit sont mises en œuvre à l'égard de plusieurs composantes. L'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) énonce des exigences et des modalités d'application en ce qui concerne les menaces pour la conformité aux principes fondamentaux et pour l'indépendance que les honoraires et d'autres types de rémunération sont susceptibles de créer.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 21)

- A40. Dans un audit de groupe, il peut être plus difficile de déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont suffisantes et appropriées pour la réalisation de cette mission. Cela peut être attribuable au fait que les travaux d'audit sont effectués dans plusieurs emplacements ayant des caractéristiques différentes (langue, fuseau horaire ou culture, par exemple), ce qui rend la collaboration plus difficile. De plus, il est possible que la collaboration avec des auditeurs des composantes d'autres cabinets soit différente de celle avec des personnes du même cabinet, surtout si les systèmes de gestion de la qualité sont différents. De telles différences sont susceptibles de poser des difficultés en ce qui a trait à la coordination de la stratégie générale d'audit et du plan d'audit entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes – difficultés auxquelles peuvent remédier l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe grâce à des interventions adéquates, faites aux moments opportuns.

Compétence et capacités des auditeurs des composantes (Réf. : alinéa 21 a))

- A41. La question de savoir si l'auditeur d'une composante possède la compétence et les capacités appropriées influe sur la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision de l'auditeur de la composante, ainsi que de la revue de ses travaux, par l'associé responsable de l'audit du groupe. La réponse à cette question relève du jugement professionnel et dépend de la nature et des circonstances de la mission d'audit de groupe.
- A42. Pour déterminer si les auditeurs des composantes ont la compétence et les capacités appropriées pour mettre en œuvre, à l'égard de leur composante, les procédures nécessaires à l'audit du groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe peut notamment prendre en considération :
- l'expérience acquise par le passé auprès de l'auditeur de la composante ou la connaissance préalable de celui-ci ;
 - les compétences spécialisées de l'auditeur de la composante (par exemple sa connaissance du secteur d'activité) ;

- la compréhension qu'a l'auditeur de la composante du référentiel d'information financière applicable en ce qui concerne les états financiers du groupe et, le cas échéant, des instructions données par la direction du groupe ;
- la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante ont des systèmes communs de gestion de la qualité. Par exemple, il peut se demander si l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante :
 - utilisent des ressources communes (des méthodes d'audit ou des applications informatiques, par exemple) pour effectuer les travaux,
 - ont des politiques ou des procédures communes ayant une incidence sur la réalisation de la mission (notamment en ce qui concerne la direction et la supervision, la revue des travaux, ou encore la consultation),
 - sont visés par des activités de suivi communes,
 - ont d'autres points communs, y compris sur le plan de l'encadrement ou de la culture ;
- la concordance ou la similitude :
 - des textes légaux ou réglementaires ou du système juridique,
 - de langue et de culture,
 - de la formation,
 - des systèmes de surveillance et de discipline professionnelles et d'assurance qualité externe,
 - des organisations et des normes professionnelles ;
- les informations provenant des interactions avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres clés du personnel de la composante (par exemple, les auditeurs internes).

A43. Les procédures visant à déterminer la compétence et les capacités de l'auditeur d'une composante peuvent consister, par exemple :

- à évaluer les informations que le cabinet de l'équipe affectée à l'audit du groupe communique à cette équipe, notamment :
 - les communications continues du cabinet se rapportant au processus de suivi et de prise de mesures correctives, lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante sont du même cabinet³⁷,
 - les informations provenant du réseau sur les résultats des activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets qui en sont membres ;
- à s'entretenir des points mentionnés au paragraphe A51 avec l'auditeur de la composante ;
- à demander à l'auditeur de la composante de confirmer par écrit les points mentionnés au paragraphe 20 ;
- à s'entretenir de la compétence et des capacités de l'auditeur de la composante avec des collègues qui travaillent pour le cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe ;

³⁷ Norme ISQM 1 [en projet], paragraphe 53.

- à obtenir des confirmations du ou des organismes professionnels dont l'auditeur de la composante est membre, de l'autorité qui lui a conféré le droit d'exercice, ou d'autres tiers ;
- pour les exercices ultérieurs, à demander à l'auditeur de la composante de confirmer si des changements concernant les points mentionnés aux alinéas 21 a) et b) sont survenus depuis l'exercice précédent ;
- à obtenir les rapports d'inspection externe publiés.

A44. Il se peut que le cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe et le cabinet de l'auditeur de la composante fassent partie du même réseau et qu'ils soient visés par des exigences du réseau communes ou qu'ils utilisent des services du réseau communs³⁸. Afin de déterminer si l'auditeur de la composante a la compétence et les capacités appropriées pour effectuer des travaux pour les besoins de la mission d'audit du groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe peut alors être en mesure de se fier à de telles exigences du réseau, par exemple celles qui concernent la formation professionnelle ou le recrutement, ou celles qui imposent le recours à certaines méthodes d'audit et à des outils d'aide à la mise en œuvre connexes. Selon la norme ISQM 1 [en projet], le cabinet est responsable de la conception, de la mise en place et du fonctionnement de son système de gestion de la qualité, et il se pourrait qu'il doive adapter ou compléter les exigences du réseau ou les services du réseau afin qu'ils conviennent à l'utilisation qui en sera faite dans son système de gestion de la qualité, compte tenu de la nature et de la situation du cabinet, ainsi que de la nature et des circonstances des missions qu'il réalise.

Outils ou techniques automatisés (Réf. : alinéa 21 a))

A45. Comme le prévoit la norme ISA 220 (révisée) [en projet]³⁹, pour déterminer si l'équipe de mission a la compétence et les capacités appropriées, l'associé responsable de l'audit du groupe peut prendre en considération, entre autres, l'expertise des auditeurs des composantes eu égard à l'utilisation d'outils ou de techniques automatisés. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe exige des auditeurs des composantes qu'ils utilisent des outils et des techniques automatisés particuliers pour mettre en œuvre les procédures d'audit, elle peut leur mentionner, dans les communications qui leur sont adressées, que cette utilisation doit être conforme à ses instructions.

Suivi et prise de mesures correctives (Réf. : alinéa 21 b))

A46. Il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne, soit par le biais de rapports de suivi externes, soit de l'auditeur d'une composante, des informations sur des déficiences concernant le cabinet de cet auditeur, et que ces informations soient utiles à sa compréhension de la compétence et des capacités de l'auditeur de la composante en question. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante font partie du même réseau et sont visés par des activités de suivi communes réalisées par le réseau à l'échelle des systèmes de gestion de la qualité des cabinets membres, il est possible que les résultats de ces activités de suivi fassent aussi ressortir de telles informations. Ces informations influent sur la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision de l'auditeur de la composante, ainsi que de la revue de ses travaux, par l'associé responsable de l'audit du groupe.

³⁸ Norme ISQM 1 [en projet], paragraphes 58 et 59.

³⁹ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe A20.

Incidence de la compréhension qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur d'une composante (Réf. : par. 22)

- A47. Si l'auditeur d'une composante ne satisfait pas aux règles d'indépendance qui s'appliquent à l'audit du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut remédier à cette situation en participant aux travaux de cet auditeur ni en complétant ces travaux par la mise en œuvre de procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires à l'égard des informations financières de la composante.
- A48. Toutefois, s'il y a des préoccupations qui ne sont pas considérées comme graves en ce qui concerne la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante (par exemple un manque de connaissance du secteur d'activité) ou si l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe soit en mesure de remédier à la situation en participant davantage aux travaux de l'auditeur de la composante ou en mettant directement en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard des informations financières de la composante.

Réalisation de la mission (Réf. : par. 23)

- A49. Il n'est pas nécessairement possible ni faisable en pratique pour l'associé responsable de l'audit du groupe de déterminer à lui seul la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue, particulièrement si l'équipe de mission compte un grand nombre d'auditeurs de composantes répartis en plusieurs endroits. Ainsi, pour gérer la qualité au niveau de la mission, l'associé responsable de l'audit du groupe peut confier ces responsabilités à d'autres membres de l'équipe de mission.
- A50. Si les auditeurs des composantes ne font pas partie du même cabinet que l'équipe affectée à l'audit du groupe, il se peut que les politiques ou procédures du cabinet ou les mesures à prendre, selon le cas, diffèrent en ce qui a trait à la nature, au calendrier et à l'étendue de la direction et de la supervision de ces membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que le cabinet ou l'associé responsable de l'audit du groupe prennent des mesures différentes de celles qui s'appliquent aux membres de l'équipe de mission qui font partie du cabinet ou du réseau, notamment en ce qui concerne la forme, le contenu et le calendrier des communications avec les auditeurs des composantes, y compris l'envoi d'instructions par l'équipe affectée à l'audit du groupe aux auditeurs des composantes. La norme ISA 220 (révisée) [en projet] donne des exemples de mesures qui peuvent devoir être prises dans ces circonstances⁴⁰.
- A51. En outre, la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision de l'auditeur de la composante, ainsi que de la revue de ses travaux, peuvent être adaptés en fonction de la nature et des circonstances de la mission ainsi que d'autres éléments, tels que :
- l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, si l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé qu'une composante donnée est à l'origine d'un risque important, il pourrait être approprié d'augmenter en conséquence l'étendue de la direction et de la supervision de l'auditeur de la composante, et de soumettre la documentation de l'audit préparée par cet auditeur à une revue détaillée ;
 - la compétence et les capacités des auditeurs des composantes qui effectuent les travaux d'audit. Par exemple, si l'équipe affectée à l'audit du groupe n'a pas

⁴⁰ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], paragraphe A24.

d'expérience antérieure de travail avec l'auditeur d'une composante, elle peut communiquer des instructions plus détaillées ou accroître la supervision en personne pour cet auditeur pendant les travaux ;

- l'emplacement des membres de l'équipe de mission (y compris la mesure dans laquelle ils sont dispersés) et l'utilisation de centres de services ;
- l'accès à la documentation de l'audit préparée par les auditeurs des composantes. Par exemple, si les dossiers de travail de l'auditeur d'une composante ne peuvent pas être transférés à l'extérieur de son pays, il pourrait être approprié d'accroître la supervision en personne pour cet auditeur et d'effectuer une revue en personne ou une revue électronique de la documentation d'audit qu'il a préparée (voir également les paragraphes A27 à A32).

A52. L'associé responsable de l'audit du groupe peut diriger et superviser les auditeurs des composantes, et effectuer la revue de leurs travaux, de différentes façons. Il peut, par exemple :

- tenir des réunions (en personne ou par téléphone) avec les auditeurs des composantes pour discuter des risques identifiés et évalués, des problèmes, des constatations et des conclusions ;
- revoir la documentation des auditeurs des composantes en personne ou à distance, si les textes légaux et réglementaires le permettent ;
- participer à la rencontre de fin de mission et aux autres rencontres clés réunissant l'auditeur de la composante et la direction de la composante.

Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe (Réf. : par. 24)

A53. La norme ISA 315 (révisée en 2019) contient des indications sur des points que l'auditeur peut prendre en considération lorsqu'il acquiert une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité⁴¹. L'Annexe 3 de la présente norme ISA donne des explications supplémentaires sur les composantes du système de contrôle interne du groupe, y compris sur les contrôles visant le processus d'information financière du groupe et le processus de consolidation.

A54. Il se peut que le système d'information et le processus d'information financière d'un groupe soient étroitement liés à la structure organisationnelle, par exemple : une entité mère et une ou plusieurs filiales, coentreprises, ou participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ; un siège social et une ou plusieurs divisions ou succursales ; ou une combinaison de ces deux modèles. Cependant, certains groupes peuvent structurer leur système d'information par fonctions, par processus, par produits ou services (ou groupes de produits ou de services) ou par emplacements géographiques. En pareil cas, l'entité ou l'unité pour laquelle la direction du groupe ou de la composante prépare des informations financières qui sont incluses dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un processus, un produit ou un service (ou un groupe de produits ou de services) ou un emplacement géographique.

A55. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle

⁴¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes A50 à A89.

interne du groupe au moyen de communications avec :

- la direction du groupe ou de la composante, notamment avec les personnes qui connaissent le système de contrôle interne du groupe, ses méthodes et pratiques comptables et le processus de consolidation ;
- les auditeurs des composantes ;
- les auditeurs qui auditent les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.

Le groupe et son environnement (Réf. : alinéa 24 a))

A56. La compréhension de la structure organisationnelle et du modèle d'entreprise du groupe peut éclairer l'équipe affectée à l'audit du groupe sur :

- la complexité de la structure du groupe. Il est possible qu'un groupe soit plus complexe qu'une entité unique, parce qu'il peut comporter plusieurs filiales, divisions ou autres unités, qui peuvent être réparties en plusieurs endroits. Par ailleurs, la structure juridique d'un groupe peut ne pas correspondre à sa structure opérationnelle, par exemple pour des raisons fiscales. Les structures complexes donnent souvent lieu à des facteurs qui peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies significatives – on peut se demander, entre autres, si les goodwill, les coentreprises ou les entités ad hoc sont comptabilisés correctement et si des informations adéquates ont été fournies à leur sujet ;
- les emplacements où le groupe exerce ses activités. Le fait pour un groupe d'avoir des activités réparties en plusieurs endroits peut accroître la vulnérabilité aux anomalies significatives. Par exemple, la langue, la culture ou les pratiques commerciales peuvent varier d'un endroit à l'autre ;
- la structure et la complexité de l'environnement informatique du groupe. Un environnement informatique complexe donne souvent lieu à des facteurs qui peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies significatives. Par exemple, il est possible qu'en raison d'acquisitions ou de fusions récentes, un groupe ait un environnement informatique complexe résultant de l'utilisation de multiples systèmes informatiques qui ne sont pas intégrés. Il peut donc être particulièrement important d'acquiescer une compréhension de la complexité des questions liées à la sécurité de l'environnement informatique, dont la vulnérabilité des applications informatiques, des bases de données et d'autres éléments de cet environnement. Il se peut aussi qu'un groupe ait recours à un ou plusieurs fournisseurs de services externes quant à certains aspects de son environnement informatique ;
- les facteurs réglementaires pertinents, dont l'environnement réglementaire. Lorsque différents textes légaux ou réglementaires s'appliquent, cela peut donner lieu à des facteurs susceptibles d'accroître la vulnérabilité aux anomalies significatives. Il est possible qu'un groupe mène des activités visées par de nombreux textes légaux ou réglementaires complexes dans plusieurs pays, ou encore qu'il comporte des entités ou des unités menant des activités dans plusieurs secteurs assujettis à différents types de textes légaux ou réglementaires ;
- la structure de propriété ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités, y compris les parties liées. Il peut être plus complexe de comprendre la structure de propriété et les relations lorsque le groupe mène des activités dans plusieurs pays ou que sa structure de propriété change en raison de la création ou de l'acquisition d'une entité, ou de la formation de coentreprises. Ces facteurs peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies significatives.

A57. L'acquisition d'une compréhension du degré de similitude des activités et des branches d'activité du groupe peut permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe d'identifier, parmi

les risques d'anomalies significatives, ceux qui sont similaires d'une composante à l'autre et de concevoir une réponse appropriée.

- A58. Les résultats financiers des entités ou des unités sont généralement évalués et analysés par la direction du groupe. Des demandes d'informations auprès de la direction du groupe peuvent révéler que celle-ci s'appuie sur certains indicateurs clés pour évaluer la performance financière des entités et des unités du groupe et mener des actions. La compréhension, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, de ces mesures de la performance peut contribuer à l'identification :
- de secteurs où il y a une vulnérabilité accrue aux risques d'anomalies significatives (par exemple si la direction d'une composante subit des pressions qui la poussent à vouloir atteindre certaines cibles quant aux mesures de performance) ;
 - des contrôles visant le processus d'information financière du groupe.

Système de contrôle interne du groupe

Nature des contrôles et étendue de leurs points communs (Réf. : sous-alinéa 24 c)i))

- A59. La direction du groupe peut concevoir des contrôles qui sont censés fonctionner de manière uniforme pour plusieurs entités ou unités (en d'autres mots, des contrôles communs). Par exemple, elle peut concevoir pour la gestion des stocks des contrôles communs qui fonctionnent au moyen du même système informatique et qui sont mis en place dans toutes les entités ou unités du groupe. Il peut y avoir des contrôles communs dans chaque composante du système de contrôle interne du groupe, et la mise en place de ces contrôles dans le groupe peut se faire à différents niveaux (par exemple au niveau du groupe consolidé dans son ensemble ou à d'autres niveaux de regroupement). Les contrôles communs peuvent être directs ou indirects. Les contrôles directs sont des contrôles qui sont suffisamment précis pour permettre de répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, tandis que les contrôles indirects visent à favoriser le fonctionnement des contrôles directs⁴².
- A60. La compréhension des composantes du système de contrôle interne du groupe englobe donc celle des points communs que présentent les contrôles de ces composantes dans l'ensemble du groupe. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit de tester l'efficacité du fonctionnement de contrôles identifiés⁴³ qui sont communs à l'ensemble du groupe, elle évalue la conception de ces contrôles et détermine s'ils ont été mis en place, conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019).
- A61. Pour déterminer les points communs qui existent, dans l'ensemble du groupe, par rapport à un contrôle identifié, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se demander si :
- le contrôle est conçu de façon centralisée et doit être mis en place tel quel (sans modifications) dans toutes les composantes ou dans certaines d'entre elles ;
 - le contrôle est mis en place et, s'il y a lieu, fait l'objet d'un suivi par des personnes qui ont des responsabilités et des capacités similaires dans l'ensemble des composantes où il est mis en place ;
 - dans le cas d'un contrôle qui fait appel à des informations tirées d'applications informatiques, ces applications informatiques et les autres aspects de

⁴² Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A5.

⁴³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 26 a).

l'environnement informatique qui génèrent les informations sont les mêmes dans l'ensemble des composantes ou des emplacements ;

- dans le cas d'un contrôle automatisé, il est configuré de la même façon pour chaque application informatique dans l'ensemble des composantes.

A62. Il est souvent nécessaire d'exercer un jugement pour déterminer si un contrôle identifié est un contrôle commun. Par exemple, la direction du groupe peut exiger que toutes les entités et unités effectuent une évaluation mensuelle de l'ancienneté des comptes clients à partir de rapports chronologiques générés par une application informatique en particulier. Si ces rapports sont générés par différentes infrastructures informatiques ou si la mise en place de l'application informatique diffère entre les entités ou unités, il peut y avoir lieu pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de se demander si le contrôle peut tout de même être considéré comme un contrôle commun. En effet, la conception du contrôle peut différer en raison de l'existence de différentes infrastructures informatiques (on peut se demander, par exemple, si l'application informatique est configurée de la même façon dans les différentes infrastructures informatiques, et s'il existe des contrôles généraux informatiques efficaces visant les différentes infrastructures informatiques ou les applications informatiques dont la mise en place diffère).

A63. Il peut être important de prendre en considération le niveau auquel les contrôles sont exécutés au sein du groupe (par exemple au niveau du groupe consolidé dans son ensemble ou à d'autres niveaux de regroupement), ainsi que le degré de centralisation et de similitude (c'est-à-dire l'étendue des points communs) des contrôles, pour comprendre comment les informations sont traitées et contrôlées. Dans certaines circonstances, l'exécution des contrôles peut être centralisée (par exemple dans une seule entité ou unité), mais avoir un effet généralisé sur d'autres entités ou unités (par exemple un centre de services partagés qui traite des opérations pour le compte d'autres entités ou unités du groupe). Dans un centre de services partagés, le traitement des opérations et les contrôles connexes fonctionnent habituellement de la même façon pour toutes les opérations, quelle que soit l'entité ou l'unité (c'est-à-dire que les processus, les risques et les contrôles sont les mêmes pour toutes les opérations, quelle que soit leur source). Le cas échéant, il peut être approprié d'identifier les contrôles, d'en évaluer la conception, d'en vérifier la mise en place, et – s'il y a lieu – de tester l'efficacité de leur fonctionnement comme si l'on était en présence d'une population unique.

Activités centralisées (Réf. : sous-alinéa 24 c)ii))

A64. La direction du groupe peut centraliser certaines de ses activités. Par exemple, les fonctions d'information financière ou de comptabilité se rapportant à un groupe particulier d'opérations ou d'autres informations financières communes peuvent être accomplies de manière uniforme et centralisée pour plusieurs entités ou unités (c'est notamment le cas lorsque les activités relatives au déclenchement, à l'autorisation, à l'enregistrement, au traitement ou à la communication des opérations génératrices de produits se déroulent dans un centre de services partagés).

A65. L'acquisition d'une compréhension de la place des activités centralisées dans la structure globale du groupe, ainsi que de la nature des activités mises en œuvre, peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives et à y répondre de façon appropriée. Par exemple, les contrôles d'un centre de services partagés peuvent fonctionner indépendamment d'autres contrôles, ou encore dépendre de contrôles mis en place dans les entités ou les unités d'où proviennent les informations

financières (par exemple, les opérations de vente pourraient être déclenchées et autorisées dans une composante, mais traitées par le centre de services partagés).

Communication des questions qui sont importantes pour la préparation des états financiers du groupe (Réf. : sous-alinéa 24 c)iv))

A66. Il se peut qu'en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, les entités ou unités du groupe utilisent un référentiel d'information financière différent de celui utilisé pour les états financiers du groupe. Dans ces circonstances, la compréhension des processus d'information financière mis en place par la direction du groupe pour harmoniser les méthodes comptables et, s'il y a lieu, les dates de clôture des entités ou des unités avec celle du groupe peut éclairer l'équipe affectée à l'audit du groupe sur la façon dont s'effectuent les ajustements, les rapprochements et les reclassements, et l'aider à savoir s'ils sont apportés par la direction du groupe (c'est-à-dire de manière centralisée) ou par l'entité ou l'unité.

Instructions transmises aux entités ou aux unités par la direction du groupe

A67. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁴⁴, l'équipe affectée à l'audit du groupe est tenue d'acquérir une compréhension de la manière dont la direction du groupe communique les questions qui sont importantes pour la préparation des états financiers du groupe. Pour favoriser l'uniformité et la comparabilité des informations financières, la direction du groupe peut transmettre aux entités ou aux unités des instructions (par exemple des politiques d'information financière) qui apportent des précisions sur les processus d'information financière, ou avoir mis en place des politiques qui sont communes à l'ensemble du groupe. L'acquisition d'une compréhension des instructions transmises par la direction du groupe peut influencer sur l'identification et l'évaluation que fait l'équipe affectée à l'audit du groupe des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Par exemple, dans certaines circonstances, des instructions inadéquates peuvent accroître la probabilité d'anomalies résultant de la comptabilisation inexacte ou du traitement incorrect de certaines opérations ou d'une mauvaise application des méthodes comptables.

A68. Pour acquérir une compréhension des instructions ou des politiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment se demander :

- si les instructions pour la préparation de la liasse de consolidation (parfois appelée « liasse d'informations financières ») sont claires et utiles ;
- si les instructions :
 - décrivent adéquatement les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable et les méthodes comptables à utiliser,
 - traitent des éléments nécessaires à la préparation d'informations à fournir suffisantes qui répondront aux exigences du référentiel d'information financière applicable, par exemple les obligations d'information concernant les relations et opérations avec des parties liées et l'information sectorielle,
 - traitent des informations requises pour apporter les ajustements de consolidation, par exemple en ce qui concerne les opérations et les profits latents intragroupe ainsi que les soldes de comptes intragroupe,

⁴⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 25 b).

- indiquent le calendrier à respecter pour la communication des informations financières.

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 24)

A69. Différents facteurs, dont les attentes initiales quant aux risques d'anomalies significatives et la participation prévue des auditeurs des composantes, influent sur le choix, par l'associé responsable de l'audit du groupe, des membres de l'équipe de mission qui participeront aux entretiens et des sujets qui y seront abordés.

A70. Les entretiens fournissent une occasion :

- de mettre en commun les connaissances acquises sur les composantes et leurs environnements, y compris leurs activités centralisées ;
- d'échanger des informations sur les risques d'entreprise des composantes ou du groupe et sur la façon dont les facteurs de risque inhérent peuvent influencer sur la possibilité que des catégories d'opérations, des soldes de comptes et des informations à fournir comportent des anomalies ;
- d'échanger des idées afin de déterminer où et comment les états financiers de groupe peuvent être susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs ;
- de déterminer, parmi les méthodes suivies par la direction du groupe ou la direction des composantes, celles qui peuvent résulter d'un parti pris ou avoir été conçues dans le but de manipuler les résultats et qui sont susceptibles d'aboutir à des informations financières mensongères ;
- de prendre en compte les facteurs externes et internes connus affectant le groupe qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction du groupe, la direction des composantes ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude ou qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction du groupe, à la direction d'une composante ou à d'autres personnes de rationaliser la perpétration d'une fraude ;
- de prendre en considération le risque de contournement des contrôles par la direction du groupe ou des composantes ;
- de se demander si les méthodes comptables utilisées pour la préparation des informations financières des composantes servant à établir les états financiers du groupe sont uniformes et, s'il y a lieu, comment les différences entre les méthodes comptables sont détectées et ajustées (lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige) ;
- de discuter de toute fraude détectée ou de tout indice de l'existence d'une fraude ;
- d'échanger des informations sur les risques d'anomalies significatives dans les informations financières d'une composante qui peuvent concerner toutes les autres composantes ou certaines d'entre elles ;
- de se communiquer des informations pouvant indiquer des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires nationaux, par exemple le versement de pots-de-vin ou des pratiques inappropriées en matière de prix de cession interne ;
- d'identifier les risques d'anomalies significatives qui sont pertinents pour les composantes et pour lesquels l'exercice de l'esprit critique peut être particulièrement important ;

- de discuter des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation qui ont été relevés, le cas échéant, par la direction du groupe ou par l'équipe de mission ;
- de discuter des relations ou des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont l'équipe de mission a connaissance.

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes (Réf. : par. 25)

A71. La décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe en ce qui concerne la nature et l'étendue des procédures d'évaluation des risques dont la mise en œuvre est confiée à des auditeurs des composantes dépend de différents facteurs, dont :

- le nombre de composantes et leur emplacement géographique ;
- la nature des activités des composantes, y compris leur degré de complexité et de spécialisation ;
- le système de contrôle interne du groupe, notamment le système d'information des composantes.

Par ailleurs, l'expérience acquise par le passé auprès de l'auditeur d'une composante peut influencer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe de lui confier ou non la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques. Lorsque l'auditeur d'une composante est chargé de la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, l'acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe demeure la responsabilité de l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Parties liées (Réf. : par. 27)

A72. La nature des relations et opérations avec les parties liées peut, dans certaines circonstances, donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers plus élevés que ceux découlant d'opérations avec des parties non liées⁴⁵. Dans un audit de groupe, les relations avec les parties liées peuvent accroître les risques d'anomalies significatives, résultant de fraudes notamment, dans les états financiers du groupe, lorsque :

- la structure du groupe est complexe ;
- les systèmes d'information du groupe ne sont pas intégrés, ce qui réduit leur efficacité au regard de l'identification et de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées ;
- les opérations avec les parties liées sont nombreuses et fréquentes entre les entités et les unités.

Faire preuve d'esprit critique pendant la planification et la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200⁴⁶ est donc particulièrement important dans ces circonstances.

Caractère significatif (Réf. : par. 29)

A73. Lorsque les procédures d'audit mises en œuvre concernent des informations financières ventilées, il est possible de fixer un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante qui est différent pour chacune des composantes. Il n'est pas nécessaire que le

⁴⁵ Norme ISA 550, paragraphe 2.

⁴⁶ Norme ISA 200, paragraphes 17, A53 et A54.

seuil de signification pour les travaux au niveau d'une composante particulière correspond à une fraction donnée du seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe. Il se peut donc que le cumul des seuils de signification pour les travaux au niveau des composantes excède le seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe. Par ailleurs, la présente norme ISA n'exige pas que soit fixé un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante spécifique à chaque catégorie d'opérations, solde de compte ou information à fournir de la composante.

- A74. Selon la norme ISA 320, si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci, l'auditeur doit déterminer le ou les seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir⁴⁷. En pareil cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut avoir à se demander s'il serait approprié de fixer, pour la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information à fournir en question, un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante qui est inférieur au montant communiqué à l'auditeur de la composante.
- A75. Lorsqu'elle établit le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut tenir compte de facteurs tels que :
- l'étendue de la ventilation des informations financières entre les composantes (par exemple, lorsque les composantes concernées sont nombreuses, il convient généralement d'abaisser le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante afin de gérer le risque de regroupement). Entre également en considération l'importance relative de la composante par rapport au groupe (par exemple, lorsqu'une composante représente à elle seule une large partie du groupe, cela est susceptible de restreindre l'étendue de la ventilation) ;
 - la nature, la fréquence et l'ampleur attendues des anomalies dans les informations financières de la composante, notamment :
 - l'existence de risques propres aux informations financières de la composante (questions de comptabilité propres au secteur, opérations inhabituelles ou complexes, etc.),
 - la nature et l'étendue des anomalies relevées dans les informations financières de la composante lors des audits antérieurs.
- A76. Parfois, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard de catégories d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir regroupés. Par exemple, elle peut mettre en œuvre, au niveau du groupe, des procédures d'audit à l'égard d'une catégorie d'opérations entière ou d'un solde de compte, comme s'il s'agissait d'une seule population. En pareil cas, le seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe s'applique généralement aux procédures mises en œuvre.
- A77. Le seuil fixé pour la communication des anomalies non corrigées à l'équipe affectée à l'audit du groupe sera inférieur ou égal au montant en deçà duquel les anomalies sont considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe. Conformément à la

⁴⁷ Norme ISA 320, paragraphe 10.

norme ISA 450⁴⁸, ce seuil correspond au montant en deçà duquel les anomalies n'ont pas à être cumulées du fait que l'équipe affectée à l'audit du groupe est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers du groupe.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 31)

- A78. Le processus d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe qui est mis en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe est itératif, dynamique et parfois difficile à mettre en œuvre, en particulier lorsque les activités de la composante sont complexes ou spécialisées, ou qu'il y a de nombreuses composantes réparties en plusieurs endroits. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁴⁹, l'équipe affectée à l'audit du groupe définira des attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives et procédera à une première identification des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes dans les états financiers du groupe en fonction de la compréhension qu'elle aura acquise du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe.
- A79. Les attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives sont fonction de la compréhension du groupe, y compris de ses entités ou unités ainsi que de leurs environnements et leurs secteurs d'activités, qu'a acquise l'équipe affectée à l'audit du groupe. À la lumière de ces attentes, cette dernière peut décider de faire participer les auditeurs des composantes à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, car leur connaissance et leur expérience directes au regard des entités ou des unités peuvent être utiles à la compréhension des activités de celles-ci et des risques qui en découlent de même que des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe qui pourraient être attribuables à ces entités ou à ces unités.

Fraude

- A80. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers, ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques⁵⁰. Voici des exemples d'informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe :
- l'évaluation, par la direction du groupe, des risques que les états financiers du groupe comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ;
 - le processus que la direction du groupe a mis en place pour identifier les risques de fraude dans le groupe et pour y répondre, notamment des informations concernant les risques de fraude qu'elle a spécifiquement identifiés ou les catégories d'opérations ou soldes de comptes pour lesquels le risque de fraude est plus élevé ;
 - la possibilité que certaines composantes soient exposées à des risques plus élevés d'anomalies significatives résultant de fraudes ;
 - le fait qu'il existe ou non des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris de la direction par rapport au processus de consolidation ;

⁴⁸ Norme ISA 450, paragraphe A3.

⁴⁹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 22.

⁵⁰ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

- la manière dont les responsables de la gouvernance du groupe font un suivi des processus que la direction du groupe a mis en place pour identifier les risques de fraude dans le groupe et pour y répondre, et des contrôles qu'elle a établis pour réduire ces risques ;
- les réponses fournies par les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe et les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (et, si cela est jugé pertinent, par la direction des composantes, les auditeurs des composantes et d'autres personnes) lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe leur a demandé s'ils avaient connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant une composante ou le groupe.

Facteurs de risque inhérent

A81. L'Annexe 4 donne des exemples d'événements et de situations qui, pris isolément ou collectivement, peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes (Réf. : par. 32)

- A82. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut faire participer les auditeurs des composantes à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe qui découlent de facteurs de risque inhérent relatifs aux informations financières des composantes. Par exemple, elle peut collaborer avec les auditeurs des composantes pour définir les attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques importants, associés aux composantes. Les facteurs qui influent sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe de demander la participation des auditeurs des composantes sont énoncés au paragraphe A71 (se reporter également à l'Annexe 1).
- A83. Il y a différentes façons de s'y prendre pour procéder à l'identification et à l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle, en fonction des techniques ou des méthodes d'audit privilégiées, et pour décrire ce processus. Par conséquent, si la mise en œuvre de procédures d'évaluation est confiée à des auditeurs des composantes, il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe ait à leur communiquer l'approche qu'elle privilégie ou à leur fournir des instructions.
- A84. En se fondant sur les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'un risque évalué d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe existe uniquement eu égard aux informations financières de certaines composantes. Par exemple, il se pourrait qu'un risque d'anomalies significatives associé à une poursuite n'existe que pour les entités ou unités qui exercent des activités dans un pays en particulier.

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 33)

A85. En réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut employer différentes stratégies pour obtenir des éléments probants sur un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir de l'ensemble des composantes. Les paragraphes A86 à A93 donnent des indications qui aideront l'équipe affectée à l'audit du groupe à déterminer la stratégie (ou la combinaison de stratégies) appropriée qui lui permettra d'obtenir des éléments probants. Quant aux paragraphes A96 à A101, ils fournissent des indications sur les options qui s'offrent à l'équipe affectée à l'audit du groupe lorsqu'elle

compte confier aux auditeurs des composantes la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires qui permettront d'obtenir des éléments probants sur les informations financières des composantes servant à établir les états financiers du groupe.

Délimitation de l'étendue de l'audit du groupe

- A86. Si la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou de plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir, sous forme regroupée, permet d'obtenir des éléments probants en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir et mettre en œuvre ces procédures de façon centralisée. Par exemple, si les documents comptables concernant les opérations génératrices de produits de tout le groupe sont établis et tenus à jour en un point central (comme un centre de services partagés), l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires, ou demander à l'auditeur d'une composante de le faire, en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir concernés.
- A87. Plus le groupe est complexe et diversifié (par exemple, plus il y a de flux de rentrées, de branches d'activité ou d'emplacements, ou plus les systèmes de contrôle interne sont décentralisés), plus il peut être difficile pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires de façon centralisée. En pareilles circonstances, pour répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe qui concernent les informations financières d'une composante, il peut être plus efficace de mettre en œuvre les procédures au niveau de la composante.
- A88. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'il est possible de considérer les informations financières de plusieurs composantes comme une seule population pour la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, notamment lorsque les opérations sont jugées homogènes du fait qu'elles présentent les mêmes caractéristiques, sont associées aux mêmes risques d'anomalies significatives et font l'objet de contrôles dont la conception et le fonctionnement sont uniformes.
- A89. Il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe ait identifié, dans les états financiers du groupe, une catégorie d'opérations importante, un solde de compte important ou une information à fournir importante qui englobe des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir de plusieurs entités ou unités, et que, pris individuellement, aucun de ceux-ci ne donne lieu à un risque d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il est possible de mettre en œuvre des procédures d'audit de façon centralisée à l'égard de ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir s'il y a homogénéité, s'il existe des contrôles communs et si les informations appropriées sont accessibles. Si ces critères ne sont pas remplis, l'équipe de mission pourrait devoir mettre en œuvre des procédures d'audit à l'égard de composantes choisies.
- A90. Pour répondre aux risques d'anomalies significatives au niveau des assertions concernant des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir dans les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre des procédures analytiques de corroboration conformément à la norme ISA 520⁵¹. Selon les circonstances de la mission, elle peut alors regrouper les informations financières des

⁵¹ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

composantes aux niveaux appropriés afin d'établir les attentes et de déterminer le montant de tout écart entre les montants comptabilisés et les valeurs attendues.

Élément d'imprévisibilité

A91. L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le type de travaux à réaliser, dans le choix des entités ou unités à l'égard desquelles des procédures seront mises en œuvre et dans l'étendue de la participation de l'équipe affectée à l'audit du groupe aux travaux peut accroître la probabilité d'identification d'anomalies significatives dans les informations financières des composantes – anomalies qui pourraient entraîner des anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe⁵².

Efficacité du fonctionnement des contrôles communs au groupe

A92. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe a l'intention de s'appuyer sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles applicables à tout le groupe pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre au niveau du groupe ou des composantes, elle doit, conformément à la norme ISA 330⁵³, concevoir et mettre en œuvre des tests des contrôles de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement. Il est notamment question d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant que les contrôles fonctionnent comme prévu au niveau des composantes. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander l'aide des auditeurs des composantes pour mettre en œuvre ces procédures.

A93. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut avoir à modifier le plan de mission si les écarts détectés au moyen des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus importants que ce qui était attendu. Elle peut notamment :

- demander de mettre en œuvre des procédures de corroboration supplémentaires pour certaines composantes ;
- identifier d'autres contrôles pertinents adéquatement conçus et mis en place, et tester l'efficacité de leur fonctionnement ;
- augmenter le nombre de composantes soumises à des procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

Procédures de consolidation (Réf. : alinéa 34 a))

A94. Les procédures d'audit complémentaires portant sur la consolidation, y compris les sous-consolidations, peuvent inclure ce qui suit :

- vérifier que les écritures de journal nécessaires sont reflétées dans la consolidation ;
- évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernant le processus de consolidation et prendre des mesures appropriées lorsque des contrôles sont jugés inefficaces.

Ajustements et reclassements de consolidation (Réf. : alinéa 34 b))

A95. Le processus de consolidation peut nécessiter que l'on procède, à l'égard des montants communiqués dans les états financiers du groupe, à certains ajustements et reclassements

⁵² Norme ISA 240, alinéa 30 c).

⁵³ Norme ISA 330, paragraphe 8.

qui sont opérés hors des applications informatiques habituelles et qui pourraient ne pas être soumis aux mêmes contrôles que les autres informations financières. Pour évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et des reclassements, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- déterminer si les ajustements importants reflètent adéquatement les événements et opérations sous-jacents ;
- déterminer si les entités ou les unités dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe ont été correctement prises en compte ;
- déterminer si les ajustements importants ont été correctement calculés et traités, et s'ils ont été autorisés par la direction du groupe et, s'il y a lieu, par la direction de la composante ;
- déterminer si les ajustements importants sont étayés par des documents justificatifs suffisants et appropriés ;
- vérifier le rapprochement et l'élimination des opérations et des profits latents intragroupe ainsi que des soldes de comptes intragroupe.

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composantes (Réf. : par. 37)

A96. Il se peut que les auditeurs des composantes aient une connaissance plus approfondie des composantes que l'équipe affectée à l'audit du groupe, et que celle-ci sollicite donc leur aide pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre à l'égard des informations financières des composantes.

A97. Lorsqu'elle leur confie la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut assigner aux auditeurs des composantes une ou plusieurs des tâches suivantes :

- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ;
- mettre en œuvre certaines procédures d'audit complémentaires que l'équipe affectée à l'audit du groupe aura elle-même déterminées et qu'elle leur aura communiquées.

A98. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut juger nécessaire d'obtenir des éléments probants sur la totalité ou une part importante des informations financières d'une composante en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Elle peut alors établir qu'il est plus efficace de demander à l'auditeur d'une composante de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante. En pareilles circonstances, l'auditeur de la composante peut avoir à considérer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus relativement aux informations financières de la composante lors de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

A99. Dans certaines circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut juger qu'il est plus efficace de demander à l'auditeur d'une composante de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante. Il peut notamment en être ainsi lorsqu'il y a un risque d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison d'événements ou de situations au

niveau de la composante qui sont susceptibles :

- d'avoir une incidence sur la réponse de l'auditeur du groupe à l'évaluation des risques d'anomalies significatives liés à l'évaluation des actifs et des passifs d'une composante incluse dans les états financiers du groupe ;
- d'être pertinents pour l'évaluation, par la direction du groupe, de la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

A100. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut juger nécessaire d'obtenir des éléments probants sur un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir d'une composante. Elle peut alors demander à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir, et lui confier la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires. L'auditeur de la composante peut avoir à considérer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus relativement aux informations financières de la composante lors de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

A101. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur d'une composante de mettre en œuvre certaines procédures d'audit complémentaires concernant les informations financières de la composante en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Elle détermine alors la nature, le calendrier et l'étendue d'ensemble des procédures à mettre en œuvre ainsi que le caractère approprié de celles-ci compte tenu des éléments probants à obtenir pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

Processus de consolidation (Réf. : par. 39)

A102. L'étendue appropriée de la participation de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut dépendre des circonstances et de la structure du groupe ainsi que d'autres facteurs, dont l'expérience qu'a acquise l'équipe par le passé auprès des auditeurs des composantes qui mettent en œuvre les procédures concernant la consolidation et les sous-consolidations (voir également le paragraphe A51) et les circonstances de la mission d'audit du groupe (par exemple lorsque les informations financières d'une entité ou d'une unité ne sont pas préparées selon les mêmes méthodes comptables que celles utilisées pour les états financiers du groupe).

Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'un audit réalisé à d'autres fins (Réf. : par. 42)

A103. Il est possible que les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe aient fait l'objet d'un audit et qu'un rapport de l'auditeur ait été délivré en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison (par exemple si l'entité ou l'unité a été acquise peu avant la date de clôture). Le cas échéant, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'utiliser les éléments probants obtenus au cours de cet audit, si elle juge que les travaux sont appropriés à ses fins, ou de ne pas les utiliser, si elle détermine que les procédures d'audit mises en œuvre ne constituent pas une réponse appropriée à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également planifier la mise en œuvre de procédures d'audit supplémentaires à l'égard de la composante pour répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

A104. Voici des facteurs qui s'ajoutent à ceux mentionnés au paragraphe 42 et qui peuvent influencer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non, comme source

d'éléments probants pour l'audit du groupe, un audit réalisé antérieurement en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison :

- des différences entre le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers de l'entité ou de l'unité et celui utilisé pour la préparation des états financiers du groupe ;
- des différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur de la composante et celles appliquées pour l'audit des états financiers du groupe ;
- tout décalage entre la date de clôture utilisée pour les états financiers de l'entité ou de l'unité et celle utilisée pour les états financiers du groupe.

A105. Parmi les autres exigences pertinentes de la présente norme ISA sur l'utilisation, décrite à l'alinéa 42 c), des travaux des auditeurs des composantes, il peut notamment y avoir celles énoncées dans les sections portant sur les sujets suivants : acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe ; caractère significatif ; identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ; réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives ; communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes.

Communication bilatérale entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes

Communication bilatérale efficace (Réf. par. 43)

A106. Le fait de communiquer clairement, en temps opportun, les responsabilités de l'équipe affectée à l'audit du groupe et celles des auditeurs des composantes, le calendrier selon lequel les auditeurs des composantes sont censés mettre en œuvre les procédures et en communiquer les résultats à l'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que le contenu général prévu de ces communications aide à jeter les bases d'une communication bilatérale efficace entre les auditeurs des composantes et l'équipe affectée à l'audit du groupe. Or, une telle communication contribue à préciser les attentes à l'égard des auditeurs des composantes, en plus de faciliter la direction et la supervision de ces derniers, ainsi que la revue de leurs travaux, par l'équipe affectée à l'audit du groupe.

A107. Peuvent également contribuer à une communication bilatérale efficace les facteurs suivants :

- une compréhension commune des questions pertinentes et des actions attendues par suite du processus de communication ;
- le mode de communication. Par exemple, les discussions en personne ou par téléphone ou vidéoconférence sont parfois préférables à un échange de courriels pour certaines questions ;
- le ou les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe qui s'occuperont des communications portant sur des questions particulières ;
- le fait que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'attend à ce que la communication soit bilatérale et à ce que les auditeurs des composantes lui communiquent en temps opportun les questions qu'ils considèrent comme pertinentes pour l'audit du groupe ;
- le processus par lequel il sera donné suite aux questions communiquées par l'équipe affectée à l'audit du groupe et par lequel il sera rendu compte des mesures prises.

Forme des communications (Réf. : par. 43)

A108. Souvent, l'équipe affectée à l'audit du groupe transmet ses exigences sous forme d'une série

d'instructions, qu'elle peut compléter en communiquant directement avec l'auditeur d'une composante (par téléphone ou vidéoconférence, par exemple). Quant à l'auditeur d'une composante, ses communications avec l'équipe affectée à l'audit du groupe prennent souvent la forme d'un mémorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. Cependant, les communications entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante ne se font pas nécessairement toujours par écrit. Ainsi, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut organiser une réunion, en personne ou à distance, avec l'auditeur d'une composante pour s'entretenir avec lui des risques importants identifiés ou pour effectuer une revue des éléments pertinents de sa documentation d'audit. Les exigences en matière de documentation contenues dans la présente norme et dans d'autres normes ISA s'appliquent, même en l'absence de communication écrite.

A109. La forme des communications peut dépendre de facteurs tels que les suivants :

- l'importance, la complexité et le caractère urgent de la question ;
- la possibilité que la question soit communiquée à la direction du groupe et aux responsables de la gouvernance du groupe.

Calendrier des communications (Réf. : par. 43)

A110. Le calendrier approprié des communications varie selon les circonstances de la mission. Les points à prendre en considération peuvent comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer par l'auditeur de la composante, ainsi que les mesures qu'il est censé prendre. Par exemple, la communication des questions relatives à la planification peut souvent se faire très tôt au cours de la mission d'audit et même, dans le cas d'une nouvelle mission, au moment où l'on s'entend sur les termes et conditions de la mission.

Cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires (Réf. : par. 20 et 43)

A111. Il se peut que l'associé responsable de l'audit du groupe prenne connaissance d'informations concernant des cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, et que les règles de déontologie pertinentes ou les textes légaux ou réglementaires l'obligent à communiquer ces informations à l'auditeur de la composante⁵⁴. Cette obligation de communication peut s'appliquer également à des composantes qui n'entrent pas dans le champ de l'audit du groupe (par exemple, celles qui doivent faire l'objet d'un audit en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, mais à l'égard desquelles aucune procédure supplémentaire n'est mise en œuvre pour les besoins de l'audit du groupe).

Communications avec les responsables de la gouvernance des composantes (Réf. : alinéa 44 f))

A112. Dans certaines circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut regrouper certaines entités ou unités en composantes pour les besoins de la planification et de la réalisation de l'audit du groupe (se reporter aux paragraphes A4 à A6). Elle peut alors avoir à faire preuve de jugement professionnel pour déterminer, conformément à la norme ISA 260 (révisée)⁵⁵, quelles sont, dans la structure de gouvernance des entités ou des unités, les personnes avec lesquelles il convient de communiquer, selon la nature des questions à aborder.

⁵⁴ Voir, par exemple, les paragraphes 360.17 et 360.18 du Code de l'IESBA.

⁵⁵ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 11.

Revue de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes (Réf. : alinéa 45 b))

A113. La nature, le calendrier et l'étendue de la revue de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes peuvent varier selon les circonstances et dépendre :

- a) des risques d'anomalies significatives qui ont été identifiés relativement aux états financiers du groupe, compte tenu de l'étendue de la participation de l'auditeur de la composante en ce qui a trait aux procédures d'évaluation des risques ainsi qu'à l'identification et à l'évaluation de ces risques ;
- b) de la compréhension qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur de la composante, notamment en ce qui concerne sa compétence et ses capacités ;
- c) du fait que la documentation d'audit préparée par l'auditeur de la composante ait été soumise ou non aux politiques ou aux procédures du cabinet de ce dernier qui s'appliquent à la revue de la documentation d'audit ;
- d) de toute contrainte limitant l'accès dont dispose l'équipe affectée à l'audit du groupe à la documentation d'audit préparée par l'auditeur de la composante.

Événements postérieurs à la date de clôture (Réf. : par. 47 et 48)

A114. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- a) demander aux auditeurs des composantes de mettre en œuvre des procédures relatives aux événements postérieurs pour l'aider à repérer les événements survenus entre la date de clôture des composantes et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe ;
- b) mettre en œuvre des procédures pour couvrir la durée depuis la date de la communication de l'auditeur d'une composante sur les événements postérieurs à la clôture et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 49)

A115. L'évaluation exigée au paragraphe 49 aide l'équipe affectée à l'audit du groupe à déterminer si la stratégie générale et le plan de mission d'audit du groupe établis en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe demeurent appropriés. Les travaux exigés par la norme ISA 330⁵⁶, qui impose à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures de corroboration pour chaque catégorie d'opérations significative, solde de compte significatif et information à fournir significative, peuvent également s'avérer utiles eu égard à cette évaluation dans le contexte des états financiers du groupe.

Évaluation de l'incidence sur l'opinion sur les états financiers du groupe (Réf. : par. 50)

A116. L'associé responsable de l'audit du groupe peut tenir compte, dans son évaluation, du fait que les anomalies communiquées par l'auditeur d'une composante indiquent ou non l'existence d'un problème systémique (par exemple un problème touchant des opérations visées par des méthodes comptables communes ou des contrôles communs) qui est

⁵⁶ Norme ISA 330, paragraphe 18.

susceptible d'avoir une incidence sur d'autres composantes.

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 52)

A117. Bien que les auditeurs des composantes puissent effectuer des travaux à l'égard des informations financières des composantes pour les besoins de l'audit du groupe et qu'ils assument alors la responsabilité de leurs constatations générales, conclusions ou opinions, la responsabilité de l'opinion sur les états financiers du groupe incombe à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à son cabinet.

A118. Lorsque l'opinion sur les états financiers du groupe est modifiée parce que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'est trouvée dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations financières d'une ou de plusieurs composantes, la section « Fondement de l'opinion avec réserve » ou « Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion » du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe indique les raisons de cette impossibilité sans faire mention des auditeurs des composantes, à moins que cette mention soit nécessaire pour expliquer adéquatement la situation⁵⁷.

Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe

Revue des communications de l'auditeur d'une composante par l'associé responsable de l'audit du groupe (Réf. : par. 53)

A119. Il n'est pas attendu que l'associé responsable de l'audit du groupe passe en revue toutes les communications entre l'auditeur d'une composante et la direction de la composante avant qu'elles soient transmises. L'associé responsable de l'audit du groupe peut informer les auditeurs des composantes de leur responsabilité de signaler les communications susceptibles d'être importantes pour la mission d'audit du groupe.

Communications avec la direction du groupe (Réf. : par. 54 et 55)

A120. La norme ISA 240 contient des exigences et des indications sur la communication des fraudes à la direction et, dans le cas où la direction peut être impliquée dans la fraude, aux responsables de la gouvernance⁵⁸.

A121. Il se peut que la direction du groupe doive tenir confidentielles certaines informations significatives de nature sensible. Voici des exemples de questions qui peuvent être importantes par rapport aux états financiers d'une composante, mais dont la direction de la composante peut ne pas avoir connaissance :

- poursuites potentielles ;
- intention de se départir d'actifs opérationnels significatifs ;
- événements postérieurs à la date de clôture ;
- accords juridiques importants.

Communications avec les responsables de la gouvernance du groupe (Réf. : par. 56)

A122. Les questions que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux responsables de la gouvernance du groupe peuvent comprendre celles que les auditeurs des composantes ont portées à son attention et qu'elle juge importantes par rapport aux responsabilités qui

⁵⁷ Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 20 et 24.

⁵⁸ Norme ISA 240, paragraphes 41 à 43.

incombent aux responsables de la gouvernance du groupe. Les communications avec ces derniers peuvent avoir lieu à différents moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les questions indiquées à l'alinéa 56 a) peuvent être communiquées après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé les travaux à effectuer sur les informations financières des composantes. Par contre, les questions indiquées à l'alinéa 56 b) peuvent être communiquées à la fin de l'audit, et celles indiquées aux alinéas 56 c) et d) peuvent être communiquées lorsqu'elles se présentent.

A123. La norme ISA 260 (révisée)⁵⁹ exige de l'auditeur qu'il communique aux responsables de la gouvernance les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. Dans le cas d'un audit de groupe, pour déterminer l'étendue et la stratégie prévues, l'équipe affectée à l'audit du groupe se fonde sur la compréhension du groupe et de son environnement qu'elle a acquise conformément au paragraphe 24 de la présente norme ISA. Cette compréhension l'aide à porter des jugements préliminaires concernant les composantes, notamment en ce qui a trait à la façon de regrouper les entités ou unités pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe, et aux travaux auxquels il pourrait y avoir lieu de faire participer les auditeurs des composantes.

Documentation (Réf. : par. 57)

A124. Il est nécessaire de préparer, conformément à la norme ISA 230⁶⁰, une documentation de l'audit du groupe qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission, de comprendre les procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants obtenus et les conclusions tirées sur les questions importantes relevées au cours de l'audit du groupe. La documentation concernant la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des informations financières des composantes (c'est-à-dire la documentation des auditeurs des composantes) fait partie de la documentation de l'audit du groupe. Elle peut être conservée dans le dossier d'audit des auditeurs des composantes sans qu'il soit nécessaire de la reproduire dans le dossier d'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Toutefois, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'il est approprié d'en inclure une partie dans son dossier d'audit (par exemple la documentation concernant les questions importantes, parmi celles examinées par les auditeurs des composantes, qui sont pertinentes pour l'audit du groupe). L'exercice du jugement professionnel permettra de déterminer dans quelle mesure il convient d'inclure les éléments de la documentation des auditeurs des composantes dans le dossier d'audit de l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux

A125. Selon la norme ISA 300⁶¹, l'auditeur doit décrire, dans le plan de mission, la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision prévues des membres de l'équipe de mission, ainsi que de la revue de leurs travaux.

A126. Lorsque des auditeurs des composantes participent à l'audit du groupe, la documentation de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant sa propre intervention dans les travaux de ces auditeurs peut notamment comprendre ce qui suit :

⁵⁹ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

⁶⁰ Norme ISA 230, paragraphes 8 et 9.

⁶¹ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, alinéa 9 a).

- les communications avec les auditeurs des composantes qui sont exigées, dont les instructions qui leur ont été transmises et les autres confirmations exigées par la présente norme ISA ;
- le raisonnement qui sous-tend la décision de se rendre auprès de certains auditeurs des composantes ainsi que le choix des participants aux réunions et de la nature des sujets traités ;
- les questions abordées lors des téléconférences ou des vidéoconférences avec les auditeurs des composantes ou la direction des composantes ;
- le raisonnement suivant lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe a choisi la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes qu'il convenait de passer en revue ;
- les changements apportés à la nature et à l'étendue prévues de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe auprès des auditeurs des composantes, et les raisons les motivant.

A127. L'équipe affectée à l'audit du groupe s'en remet à son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue de la revue de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes. Différents facteurs peuvent influencer sur l'étendue de cette revue, dont ceux énoncés au paragraphe A113.

A128. Pour préparer la documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'appuyer sur les politiques ou procédures établies par le cabinet conformément à son système de gestion de la qualité, ou se servir des ressources fournies par le cabinet ou un réseau. Par exemple, un outil électronique d'audit créé par le cabinet pour faciliter les communications entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes pourrait également servir à préparer la documentation de l'audit.

Autres considérations liées à la documentation dans les cas où l'accès à la documentation des auditeurs des composantes est limité

A129. Dans un audit d'états financiers de groupe, la préparation de la documentation de l'audit peut poser des difficultés ou des défis supplémentaires, selon la structure du groupe. Par exemple, il se peut que les entités ou unités du groupe soient situées dans divers pays et que les différents textes légaux ou réglementaires applicables limitent la capacité de l'équipe affectée à l'audit du groupe à avoir accès à la documentation des auditeurs des composantes ou empêchent l'auditeur d'une composante de transférer la documentation à l'extérieur de son pays.

A130. Dans ces circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe demeure tenue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation de son opinion sur les états financiers du groupe. De plus, lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine qu'il peut être approprié d'inclure dans son dossier d'audit certains éléments pertinents de la documentation des auditeurs des composantes, mais qu'elle n'est pas autorisée à le faire, elle peut avoir à consigner, dans sa propre documentation de l'audit, une description : des procédures d'audit mises en œuvre par les auditeurs des composantes concernant des questions pertinentes pour l'audit du groupe ; des éléments probants obtenus lors de la mise en œuvre des procédures ; et des constatations et conclusions des auditeurs des composantes concernant ces questions. L'équipe affectée à l'audit du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer la nature et l'étendue de la

documentation à inclure dans son dossier d'audit, en tenant compte des exigences de la norme ISA 230.

Annexe 1

(Réf. : par. 4, A8 et A82)

Considérations relatives à la participation des auditeurs des composantes à un audit de groupe

1. La présente annexe fournit des indications supplémentaires sur les points dont l'équipe affectée à l'audit du groupe peut tenir compte pour déterminer s'il y a lieu de faire participer les auditeurs des composantes à l'audit du groupe et, si tel est le cas, dans quelle mesure il convient de les faire participer. Des exigences et des indications supplémentaires sont prévues dans la présente norme ISA en ce qui concerne la direction et la supervision des auditeurs des composantes – lorsque ceux-ci participent à la mission – par l'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que la revue de leurs travaux, pour l'application de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]. Cependant, comme l'indique le paragraphe 6, la responsabilité et l'obligation de rendre compte ultimes à l'égard de la conformité aux exigences de la présente norme ISA demeurent celles de l'associé responsable de l'audit du groupe.
2. Il peut arriver, et il arrive souvent, que des auditeurs des composantes participent à toutes les étapes de l'audit du groupe. La question de savoir s'il y a lieu de faire participer les auditeurs des composantes à l'audit du groupe et, si tel est le cas, dans quelle mesure il convient de les faire participer est une question qui relève du jugement professionnel. L'équipe affectée à l'audit du groupe se la pose avant même qu'il soit décidé d'accepter ou de maintenir la mission d'audit du groupe (voir le paragraphe 13). Pour déterminer s'il sera possible d'affecter des ressources suffisantes et appropriées à l'audit du groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe se fonde sur sa compréhension préliminaire du groupe et de son environnement, y compris les questions énoncées au paragraphe 24, et sur les attentes concernant les emplacements, les fonctions ou les activités du groupe à l'égard desquels il faudra obtenir des éléments probants. Il tient compte de questions qui concernent, par exemple :
 - la nature des ressources, comme le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée. Les auditeurs des composantes pourraient, par exemple, posséder une plus grande expérience et une connaissance plus approfondie des composantes et de leurs environnements (y compris la langue, la culture, les pratiques commerciales ainsi que les textes légaux ou réglementaires locaux) que l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
 - l'ampleur et l'emplacement des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit. Par exemple, la dispersion des composantes peut avoir une incidence sur la nécessité de faire appel aux auditeurs des composantes pour certains emplacements ;
 - les dispositions prises relativement à l'accès. Par exemple, si l'équipe affectée à l'audit du groupe n'a qu'un accès limité à une composante dans un pays donné, elle pourrait être obligée de faire appel à des auditeurs des composantes.
3. La détermination de la pertinence de demander la participation des auditeurs des composantes est un processus itératif. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine, au terme d'une analyse préliminaire, que des auditeurs des composantes participeront à l'audit du groupe, elle acquiert une compréhension les concernant pour savoir s'ils possèdent la compétence et les capacités appropriées (voir le paragraphe 21). Les paragraphes A41 à A46 traitent de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures que met en œuvre l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une compréhension de la compétence et des capacités des auditeurs des composantes. Ces procédures sont influencées par les facteurs énoncés au paragraphe A42, comme l'expérience acquise par

le passé auprès de ces auditeurs ou la connaissance préalable de ceux-ci, et la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe et ces auditeurs ont des politiques ou des procédures communes.

4. La nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes varient selon les circonstances de la mission. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'il convient de faire appel à ces auditeurs pour l'aider à s'acquitter de ses responsabilités se rattachant aux exigences de la présente norme ISA, notamment en ce qui concerne un ou plusieurs des aspects suivants :
 - l'acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement par la conception et la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques (voir le paragraphe 25) ;
 - l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe (voir le paragraphe 32) ;
 - la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires (voir le paragraphe 37).
5. Lorsque, dans le cadre d'une mission d'audit de groupe récurrente, l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension du groupe et de son environnement conformément au paragraphe 24 de la présente norme ISA, il peut y avoir des composantes pour lesquelles elle détermine que ses propres ressources et sa propre expérience suffisent, et qu'il n'est donc pas nécessaire de confier la conception et la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques à l'auditeur de la composante. Toutefois, si elle envisage, pour ces composantes, de confier la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires à l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'entretenir avec lui pour savoir s'il y a eu, dans les activités ou le système de contrôle interne de la composante, des changements qui pourraient avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.
6. L'équipe affectée à l'audit du groupe pourrait juger approprié, pour certaines composantes, de faire participer l'auditeur de la composante à chacune des étapes de l'audit du groupe pour ce qui est des travaux à effectuer à l'égard de la composante (notamment lorsque, par rapport à elle, l'auditeur de la composante possède une plus grande expérience ou une connaissance plus approfondie des activités de la composante). Cet auditeur pourrait, par exemple :
 - concevoir et mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques pour fournir, au sujet de la composante, des informations utiles à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
 - concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.
7. Par exemple, comme il est mentionné au paragraphe A98, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut juger nécessaire d'obtenir des éléments probants sur la totalité ou une part importante des informations financières d'une composante en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. En pareil cas, compte tenu de sa grande expérience et de sa connaissance approfondie des activités de la composante, l'auditeur de la composante pourrait être le mieux placé pour concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit complémentaires.

Annexe 2

(Réf. : par. A32)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe

Pour les besoins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).
- Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).
- Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.
- L'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une composante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence (figurant pour 15 millions de dollars dans l'état de la situation financière, qui présente un actif total de 60 millions de dollars), du fait qu'elle n'a eu accès ni aux documents comptables, ni à la direction, ni à l'auditeur de la composante.
- L'équipe affectée à l'audit du groupe a lu les états financiers audités de la composante pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que le rapport de l'auditeur sur ces états, et a étudié les informations financières que possède la direction du groupe en ce qui concerne la composante.
- Selon le jugement de l'associé responsable de l'audit du groupe, l'incidence sur les états financiers du groupe de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés est significative mais non généralisée⁶².
- Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de l'IESBA.
- En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer les questions clés de l'audit conformément à la norme ISA 701⁶³, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport, et l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés vise également les autres informations.

⁶² Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

⁶³ Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés⁶⁴

Opinion avec réserve

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, à l'exception des incidences éventuelles du problème décrit dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société XYZ, une entreprise associée étrangère acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, est inscrite pour 15 millions de dollars dans l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et la quote-part de 1 million de dollars d'ABC dans le résultat net d'XYZ est comptabilisée dans l'état consolidé du résultat global pour l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la valeur comptable de la participation d'ABC dans XYZ au 31 décembre 20X1 et de la quote-part d'ABC dans le résultat net d'XYZ pour l'exercice, l'accès aux informations financières, à la direction et aux auditeurs d'XYZ nous ayant été refusé. Par conséquent, nous n'avons pu déterminer si les montants en cause auraient dû faire l'objet d'ajustements.

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (normes ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

⁶⁴ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers consolidés et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée)⁶⁵ – voir l'exemple 6 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée). Le dernier paragraphe de la section « Autres informations » de l'exemple 6 sera adapté afin de décrire le problème particulier à l'origine de l'expression d'une opinion avec réserve qui a également une incidence sur les autres informations.]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés⁶⁶

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée)⁶⁷ – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée). Les deux derniers paragraphes, qui s'appliquent uniquement aux audits des entités cotées, ne seraient pas inclus.]

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée) – voir l'exemple 2 de la norme ISA 700 (révisée).]

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

⁶⁵ Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

⁶⁶ Dans le présent exemple de rapport de l'auditeur, les termes « direction » et « responsables de la gouvernance » pourraient devoir être remplacés par d'autres termes appropriés dans le contexte juridique du pays.

⁶⁷ Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

Annexe 3

(Réf. : par. A53)

Compréhension du système de contrôle interne du groupe

1. La présente annexe contient des exemples de contrôles pouvant faciliter, dans le contexte d'un groupe, l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne du groupe, ainsi que des précisions sur l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019) aux audits d'états financiers de groupe⁸⁶. Les exemples pourraient ne pas être pertinents pour toutes ces missions, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

Environnement de contrôle

2. En ce qui a trait à l'environnement de contrôle, la compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur :
 - la structure des fonctions de gouvernance et de direction dans l'ensemble du groupe ainsi que les responsabilités en matière de surveillance qui incombent à la direction du groupe, y compris les mécanismes d'attribution de pouvoirs et de responsabilités à la direction d'entités ou d'unités du groupe ;
 - l'organisation de la surveillance exercée par les responsables de la gouvernance à l'égard du système de contrôle interne du groupe ;
 - la manière dont les normes d'éthique et de comportement sont communiquées au sein du groupe (programmes à l'échelle du groupe, comme les codes de conduite et les programmes de prévention de la fraude, par exemple) et dont on les fait respecter en pratique ;
 - la cohérence des politiques et des procédures au sein du groupe, dont le manuel sur les procédures d'information financière du groupe.

Processus d'évaluation des risques par le groupe

3. En ce qui concerne le processus d'évaluation des risques par le groupe, la compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur le processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus d'identification, d'analyse et de gestion des risques d'entreprise, y compris le risque de fraude, qui peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

Processus de suivi du système de contrôle interne par le groupe

4. En ce qui a trait au processus de suivi du système de contrôle interne par le groupe, la compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur le suivi des contrôles, y compris la manière dont celui-ci est effectué au sein du groupe et, s'il y a lieu, les activités de la fonction d'audit interne du groupe. Cette dernière, y compris sa nature, ses responsabilités et ses activités concernant le suivi des contrôles au niveau des entités ou des unités du groupe. La norme ISA 610 (révisée en 2013)⁸⁷ traite de l'évaluation que fait l'équipe

⁸⁶ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 3.

⁸⁷ Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 15.

affectée à l'audit du groupe, lorsqu'elle prévoit d'utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, de 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, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et de l'adoption ou non par celle-ci d'une approche systématique et rigoureuse.

Systeme d'information et communications

5. Pour ce qui est du système d'information et des communications du groupe, la compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur :
- le suivi, par la direction, des activités d'exploitation et des résultats financiers des entités ou des unités du groupe, ce qui comprend la production périodique de rapports permettant à la direction du groupe de comparer les résultats aux budgets et de prendre des mesures appropriées ;
 - le suivi, le contrôle, le rapprochement et l'élimination des opérations et des profits latents intragroupe ainsi que des soldes de comptes intragroupe, au niveau du groupe ;
 - le processus servant à effectuer le suivi de la rapidité avec laquelle les informations financières des entités ou des unités sont transmises et à évaluer l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.

Processus de consolidation

6. La compréhension du processus de consolidation acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur des éléments tels que les suivants :

Questions liées au référentiel d'information financière applicable :

- la mesure dans laquelle la direction des entités ou des unités du groupe comprend le référentiel d'information financière applicable ;
- le processus par lequel les entités ou les unités du groupe sont identifiées et comptabilisées conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- le processus d'identification des secteurs à présenter dans l'information sectorielle conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- le processus d'identification des relations et opérations avec des parties liées à communiquer conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des états financiers du groupe, les changements de méthode par rapport à l'exercice précédent et les changements résultant de l'introduction de normes nouvelles ou révisées dans le référentiel d'information financière applicable ;
- les procédures adoptées pour les entités ou les unités du groupe qui ont une date de clôture différente de celle du groupe.

Questions liées au processus de consolidation :

- le processus qu'utilise la direction du groupe pour acquérir une compréhension des méthodes comptables suivies par les entités ou les unités du groupe et, s'il y a lieu, veiller à ce que des méthodes comptables uniformes soient appliquées pour la préparation des informations financières des entités ou des unités du groupe servant à établir les états

financiers du groupe, et à ce que les différences entre les méthodes comptables soient détectées et rectifiées lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige. On entend par « méthodes comptables uniformes » les principes, postulats, conventions, règles et pratiques spécifiques qu'adopte le groupe, sur la base du référentiel d'information financière applicable, et qu'appliquent les entités ou les unités du groupe pour rendre compte d'opérations semblables de manière systématique. Normalement, ces méthodes sont décrites dans le manuel de procédures d'information financière et la liasse de consolidation distribués par la direction du groupe ;

- le processus par lequel la direction du groupe s'assure que les entités ou les unités du groupe produisent, aux fins de consolidation, des informations financières exhaustives et exactes dans un délai approprié ;
- le processus de conversion des informations financières des entités ou des unités du groupe à l'étranger dans la monnaie de présentation des états financiers du groupe ;
- la façon dont l'environnement informatique du groupe est organisé pour le processus de consolidation et les politiques qui définissent le cheminement des informations dans ce processus, y compris les applications informatiques connexes ;
- le processus utilisé par la direction du groupe pour l'obtention d'informations sur les événements postérieurs à la date de clôture.

Questions liées aux ajustements et aux reclassements de consolidation :

- le processus d'enregistrement des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et le traitement des écritures de journal correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel chargé de la consolidation ;
- les ajustements de consolidation exigés par le référentiel d'information financière applicable ;
- la justification économique des événements et des opérations à l'origine des ajustements de consolidation ;
- la fréquence, la nature et la taille des opérations conclues entre les entités ou les unités du groupe ;
- les procédures de suivi, de contrôle, de rapprochement et d'élimination des opérations et des profits latents intragroupe ainsi que des soldes de comptes intragroupe ;
- les procédures qui servent à déterminer la juste valeur des actifs acquis et des passifs pris en charge, à établir l'amortissement des écarts d'acquisition (goodwills), s'il y a lieu, et à effectuer les tests de dépréciation des écarts d'acquisition, conformément au référentiel d'information financière applicable ;
- les arrangements conclus avec un majoritaire ou avec des minoritaires au sujet des pertes subies par une entité ou une unité du groupe (par exemple, l'obligation pour les minoritaires d'absorber de telles pertes).

Activités de contrôle

7. En ce qui concerne les activités de contrôle, la compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur :
- le degré de centralisation de l'environnement informatique du groupe et les points communs des applications informatiques, des processus informatiques et de l'infrastructure informatique ;
 - les points communs des contrôles du traitement de l'information et des contrôles généraux informatiques pour une partie ou l'ensemble du groupe ;
 - la mesure dans laquelle il existe des points communs dans la conception des contrôles qui, pour une partie ou l'ensemble du groupe, visent à répondre aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions ;
 - l'uniformité avec laquelle les contrôles dont la conception présente des points communs ont été mis en place dans une partie ou l'ensemble du groupe.

Annexe 4

(Réf. : par. A81)

Exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

La présente annexe donne des exemples d'événements (dont des opérations) et de situations pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, au niveau des états financiers ou au niveau des assertions. Les exemples suivants, regroupés par facteur de risque inhérent, couvrent un large éventail d'événements et de situations, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas exhaustive. Les événements et situations ont été classés en fonction du facteur de risque inhérent qui pourrait avoir la plus grande incidence dans les circonstances. Il est important de noter qu'en raison des interrelations entre les facteurs de risque inhérent, les événements et les situations donnés en exemple sont également susceptibles d'être touchés, à différents degrés, par d'autres facteurs de risque inhérent. Voir également l'Annexe 2 de la norme ISA 315 (révisée en 2019).

Facteur de risque inhérent	Exemples d'événements ou de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions
Complexité	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'opérations complexes qui sont comptabilisées par plus d'une entité ou d'une unité du groupe. • Application, par des entités ou des unités du groupe, de méthodes comptables qui diffèrent de celles utilisées pour les états financiers du groupe. • Évaluations comptables ou informations à fournir faisant appel à des processus complexes (par exemple, la comptabilisation d'instruments financiers complexes) qui sont utilisés par des entités ou des unités du groupe. • Activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et complexe dans plusieurs pays, ou activités exercées par des entités ou des unités du groupe dans plusieurs secteurs assujettis à différents types de réglementation.
Subjectivité	<ul style="list-style-type: none"> • Jugements à porter pour déterminer les entités ou les unités du groupe dont il faut inclure les informations financières dans les états financiers du groupe selon le référentiel d'information financière applicable (par exemple, les jugements concernant l'existence ou non d'entités ad hoc ou d'entités sans caractère commercial et la nécessité de les inclure ou non dans le périmètre comptable). • Jugements à l'égard du caractère approprié de l'application, par les entités ou les unités du groupe, des exigences du référentiel d'information financière applicable.
Changement	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisitions, cessions ou restructurations fréquentes.

Incertitude	<ul style="list-style-type: none"> • Entités ou unités du groupe qui sont à l'étranger et qui peuvent être exposées à des facteurs comme les suivants : interventions gouvernementales inhabituelles dans des domaines tels que le commerce et la politique budgétaire ; contrôle des mouvements des devises et des dividendes ; fluctuation des taux de change.
Vulnérabilité aux anomalies résultant de partis pris de la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent	<ul style="list-style-type: none"> • Relations et opérations inhabituelles avec des parties liées. • Entités ou unités du groupe qui ont des dates de clôture différentes, ce qui peut permettre d'effectuer des opérations à des moments choisis à des fins de manipulation. • Cas, relevés par le passé, d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets. • Planification fiscale audacieuse au sein du groupe ou importantes opérations au comptant avec des entités situées dans des paradis fiscaux. • Cas, relevés par le passé, de soldes de comptes intragroupe non équilibrés ou n'ayant pas fait l'objet d'un rapprochement à l'étape de la consolidation.

Parmi les indices qui laissent entrevoir que l'environnement de contrôle, le processus d'évaluation des risques par le groupe ou le processus de surveillance du système de contrôle interne par le groupe ne sont pas appropriés aux circonstances du groupe, compte tenu de la nature et de la complexité de celui-ci, et ne fournissent pas une base appropriée sur laquelle peuvent s'appuyer les autres composantes du système de contrôle interne, notons :

- la faiblesse des structures de gouvernance, y compris le manque de transparence des processus décisionnels ;
- l'inefficacité des contrôles, voire l'absence de contrôles afférents au processus d'information financière du groupe, y compris l'insuffisance d'informations adéquates fournies par la direction du groupe sur le suivi des activités d'exploitation et des résultats financiers des entités ou des unités du groupe.

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 600 (RÉVISÉE) – MODIFICATIONS INDIQUÉES PAR RAPPORT À LA NORME ACTUELLE

Norme ISA 220 (révisée) [en projet], *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*

Puisque la norme ISA 220 fait l'objet d'une révision, les modifications de concordance et les modifications corrélatives sont indiquées par rapport à l'exposé-sondage sur le projet de norme ISA 220 (révisée)¹.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Définitions

Associé responsable de la mission (Réf. : alinéa 10 a))

A15A. Lorsque l'audit est mené par des co-auditeurs, les associés coresponsables de la mission et leurs équipes de mission constituent collectivement l'« associé responsable de l'audit du groupe » et l'« équipe affectée à l'audit du groupe » dans les normes ISA. La présente norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des rapports entre les travaux qu'effectuent respectivement les co-auditeurs ;

[...]

Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*

[...]

Annexe

(Réf. : par. 1)

Autres normes ISA contenant des exigences spécifiques en matière de documentation

La présente annexe contient une liste des paragraphes d'autres normes ISA qui contiennent des exigences spécifiques en matière de documentation. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphes 10 à 12
- Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 24 et 25
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*,

¹ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISA-220-Revised.pdf>

paragrapes 45 à 48

- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 30
- Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*, paragraphe 23
- Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphe 12
- 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*, paragraphe 32
- Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphe 14
- Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*, paragraphes 28 à 30
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 15
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 39
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 28
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe 57~~0~~
- Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 36 et 37
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphe 25

Norme ISA 240, Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers

Introduction

[...]

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes

[...]

Responsabilités de l'auditeur

[...]

9. L'auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, y compris en cas de fraude, qui peuvent différer ou aller au-delà des exigences de la présente norme ISA et d'autres normes ISA, par exemple : (Réf. : par. A6)
 - a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance, apprécier le caractère approprié de la réponse aux cas de non-conformité et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;

- b) communiquer à d'autres auditeurs les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (dans un audit des états financiers du groupe, par exemple) ;
- c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément à la présente norme ISA et à d'autres normes ISA (concernant l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, par exemple).

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Responsabilité à l'égard de la prévention et de la détection des fraudes

Responsabilités de l'auditeur (Réf. : par. 9)

- A6. L'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, le *Code de déontologie des professionnels comptables* publié par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires et qu'il détermine si d'autres mesures sont nécessaires. Ces mesures peuvent consister, entre autres, à faire en sorte que les auditeurs de l'équipe de mission se communiquent les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ~~aux autres auditeurs du groupe, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, les auditeurs des composantes, ou d'autres qu'ils les communiquent aux autres auditeurs qui effectuent des travaux à l'égard de composantes d'entités ou d'unités du groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe².~~

[...]

Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*

Introduction

[...]

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. A1 à A8)

[...]

Responsabilité de l'auditeur

² Voir, par exemple, les paragraphes 225.24R360.16 à 225.22R 360.18 du Code de l'IESBA.

[...]

9. L'auditeur peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, qui peuvent différer ou aller au-delà des exigences de la présente norme ISA, par exemple : (Réf. : par. A8)
- a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance, apprécier le caractère approprié de la réponse aux cas de non-conformité et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;
 - b) communiquer à d'autres auditeurs les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires (dans un audit des états financiers du groupe, par exemple) ;
 - c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue l'auditeur conformément à la présente norme ISA et à d'autres normes ISA (concernant l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, par exemple).

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Réf. : par. 3 à 9)

[...]

Responsabilité de l'auditeur

[...]

Responsabilités additionnelles établies par les textes légaux ou réglementaires ou les règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 9)

- A8. L'auditeur peut être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires ou des règles de déontologie pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, le *Code de déontologie des professionnels comptables* publié par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) exige que l'auditeur prenne des mesures pour répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires et qu'il détermine si d'autres mesures sont nécessaires. Ces mesures peuvent consister, entre autres, à faire en sorte que les auditeurs de l'équipe de mission se communiquent les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires aux autres auditeurs du groupe, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, les auditeurs des composantes, ou d'autres qu'ils les communiquent aux autres auditeurs qui effectuent des travaux à l'égard de composantes d'entités ou d'unités du groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe³.

³ Voir, par exemple, les paragraphes 225.21R360.16 à 225.22R 360.18 du Code de l'IESBA.

[...]

Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsables de la gouvernance (Réf. : par. 11)

[...]

- A4. La norme ISA 600 (révisée) fait état de certaines des questions devant être communiquées aux responsables de la gouvernance par l'équipe affectée à l'audit du groupe ~~les auditeurs d'un groupe~~⁴. Lorsque l'entité ou l'unité fait partie ~~est une composante~~ d'un groupe, ce sont les circonstances de la mission et la nature de la question qui déterminent avec qui l'auditeur de la composante communique. Il peut arriver qu'un certain nombre d'entités ou d'unités ~~de composantes~~ exercent les mêmes activités en partageant le même système de contrôle interne et en ayant recours aux mêmes pratiques comptables. Lorsque ~~les mêmes personnes sont~~ responsables de la gouvernance sont les mêmes pour ces entités ou unités ~~de ces composantes~~ (p. ex., dans le cas d'un conseil d'administration commun), il est possible d'éviter les répétitions des communications en traitant simultanément de l'ensemble de ces entités ou unités ~~composantes~~ dans une même communication.

Processus de communication

Mise en place du processus de communication (Réf. : par. 18)

[...]

Communication avec des tiers

- A43 Les responsables de la gouvernance peuvent souhaiter fournir des copies d'une communication écrite de l'auditeur à des tiers, par exemple des banquiers ou des autorités de réglementation, notamment lorsque des textes légaux ou réglementaires l'exigent. Dans certains cas, le fait de porter la communication à la connaissance de tiers peut être illégal ou autrement inapproprié. Lorsqu'une communication écrite préparée à l'intention des responsables de la gouvernance est fournie à des tiers, il peut être important dans les circonstances de leur signaler que la communication n'a pas été préparée à leur intention, par exemple au moyen d'une mention figurant dans la communication écrite adressée aux responsables de la gouvernance et précisant :
- a) que la communication a été préparée uniquement à l'usage des responsables de la gouvernance et, le cas échéant, de la direction du groupe et de l'auditeur du groupe, et que les tiers ne devraient pas s'appuyer sur son contenu ;
 - b) que l'auditeur n'assume aucune responsabilité envers les tiers ;
 - c) les restrictions concernant sa divulgation ou sa diffusion à des tiers.

[...]

⁴ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphe 5649.

Annexe 1

(Réf. : par. 3)

Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQC 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les responsables de la gouvernance

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQC 1⁵ et des autres normes ISA qui exigent la communication de questions particulières aux responsables de la gouvernance. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des exigences ainsi que des modalités d'application et autres commentaires explicatifs qui sont formulés dans les normes ISA.

- Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, alinéa 30 a)
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 22, sous-alinéa 39 c)i) et paragraphes 41 à 43
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 15, 20 et 23 à 25
- Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*, paragraphe 9
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphes 12 et 13
- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 9
- Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 7
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 27
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, alinéas 7 b) et c), 10 a), 13 b) et 14 a) et paragraphe 17
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*, paragraphe 25
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphe ~~564~~9
- Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31
- Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*, paragraphe 46
- Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 17
- Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 12, 14, 23 et 30
- Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12

⁵ Norme ISQC 1, *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*.

- Norme ISA 710, *Informations comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 18
- Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*, paragraphes 17 à 19

[...]

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

[...]

Exigences

[...]

Planification de l'audit

7. L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et la direction des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission.
8. Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :
 - a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
 - b) s'assurer des objectifs de communication et de rapport pour la mission, afin de planifier le calendrier des travaux ainsi que la nature des communications requises ;
 - c) prendre en considération les facteurs qui, selon son jugement professionnel, sont importants pour orienter les travaux de l'équipe de mission ;
 - d) prendre en considération les résultats des activités préliminaires à la planification et, s'il y a lieu, se demander si la connaissance acquise lors d'autres missions réalisées auprès de l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ;
 - e) déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. (Réf. : par. A8 à A11)
9. L'auditeur doit élaborer un plan de mission, lequel doit comporter une description :
 - a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques qu'il prévoit mettre en œuvre, conformément à la norme ISA 315 (révisée)⁶ ;
 - b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qu'il prévoit mettre en œuvre au niveau des assertions, conformément à la norme ISA 330⁷ ;
 - c) des autres procédures d'audit qu'il prévoit mettre en œuvre et qui sont requises pour que la mission soit réalisée en conformité avec les normes ISA. (Réf. : par. A12 à A14)
10. L'auditeur doit mettre à jour et modifier sa stratégie générale d'audit et le plan de mission, au besoin, tout au long de l'audit. (Réf. : par. A15)
11. L'auditeur doit planifier la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des

⁶ Norme ISA 315 (révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁷ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

membres de l'équipe, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Réf. : par. A16 et A17)

11A. L'associé responsable de la mission doit passer en revue cette stratégie générale d'audit et le plan de mission.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit et le plan de mission (Réf. : par. 7 à ~~9~~**8**)

A8. L'établissement de la stratégie générale d'audit et du plan de mission aide notamment l'auditeur à prévoir, sous réserve des résultats de ses procédures d'évaluation des risques :

- les ressources à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours aux membres de l'équipe ayant une expérience appropriée pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour les questions complexes ;
- le volume des ressources à affecter à des aspects particuliers de l'audit, par exemple le nombre de membres de l'équipe qui seront présents à la prise d'inventaire physique des établissements significatifs, la nature et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue du travail des travaux des autres-auditeurs des composantes (dans le cas d'un audit de groupe), ou la part du budget d'heures allouée pour les aspects présentant un risque élevé ;
- quand ces ressources seront déployées, par exemple dans le cadre des travaux d'audit anticipés ou aux principales dates de coupure ;
- la façon dont ces ressources seront gérées, dirigées et supervisées (par exemple, les dates auxquelles se tiendront les réunions préparatoires de l'équipe ainsi que les réunions de compte rendu de mission), la manière dont se fera la revue des dossiers par l'associé responsable de la mission et le directeur de mission (par exemple, chez le client ou ailleurs), et si des revues de contrôle qualité de la mission sont nécessaires.

A9. Des exemples d'éléments à prendre en considération dans l'établissement de la stratégie générale d'audit sont fournis en annexe.

[...]

Annexe

(Réf. : par. 7, 8 et A8 à A11)

Éléments à prendre en considération pour l'établissement de la stratégie générale d'audit

La présente annexe contient des exemples d'éléments que l'auditeur peut prendre en considération lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit. Beaucoup de ces éléments auront aussi une incidence sur son plan de mission détaillé. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme d'éléments applicables à un grand nombre de missions. Bien que d'autres normes ISA puissent exiger la prise en compte de certains des éléments dont il est question ci-dessous, tous ne sont pas pertinents pour toutes les missions

d'audit et la liste n'est pas nécessairement exhaustive.

Caractéristiques de la mission

- Le référentiel d'information financière ayant servi à préparer l'information financière sur laquelle portera l'audit, y compris la nécessité éventuelle d'opérer des rapprochements avec un autre référentiel d'information financière.
- Les obligations d'information propres au secteur d'activité, par exemple les rapports prescrits par les autorités de réglementation du secteur d'activité.
- La couverture L'étendue prévue de l'audit, y compris le nombre et l'emplacement des les composantes à inclure à l'égard desquelles des procédures d'audit ont été planifiées pour les besoins de l'audit du groupe, et la mesure dans laquelle les auditeurs des composantes participeront à la mission.
- La nature des liens de contrôle entre l'entité mère et les autres ~~composantes~~ entités ou unités du groupe, qui déterminent la façon dont le groupe doit être consolidé.
- ~~La mesure dans laquelle les composantes sont auditées par d'autres auditeurs.~~
- La nature des secteurs d'activité qui feront l'objet de l'audit et les connaissances spécialisées qui sont requises.
- La monnaie de présentation à utiliser et la nécessité éventuelle de convertir les informations financières à auditer.
- Le fait que, outre les procédures mises en œuvre pour les besoins d'un audit de groupe, La nécessité d'un audit légal des les états financiers doivent ou non faire d'objet d'un audit en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison individuels en plus de l'audit des états financiers consolidés.

[...]

Objectifs en matière de rapport, calendrier des travaux d'audit et nature des communications

- Le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires ou en fin d'exercice seulement.
- L'organisation de réunions avec la direction et les responsables de la gouvernance pour s'entretenir de la nature, du calendrier et de l'étendue des travaux d'audit.
- Les entretiens avec la direction et les responsables de la gouvernance au sujet de la nature et la date de délivrance prévues des rapports et des autres communications, tant écrites que verbales, y compris le rapport de l'auditeur, les lettres de recommandation adressées à la direction et les communications à l'intention des responsables de la gouvernance.
- Les entretiens avec la direction au sujet des communications attendues sur l'avancement des travaux d'audit tout au long de la mission.
- Les communications avec les auditeurs des composantes ~~du groupe au sujet de~~ concernant la nature et la date de délivrance prévues des rapports et des autres communications ayant trait ~~à l'audit des composantes~~ aux procédures mises en œuvre pour les besoins d'un audit de groupe.
- La nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe de mission, y

compris la nature et les dates prévues des réunions d'équipe et le calendrier de revue des travaux effectués.

- Les autres communications prévues avec des tiers, le cas échéant, notamment en raison d'obligations légales ou contractuelles de faire rapport par suite de l'audit.

Facteurs importants, activités préliminaires à la planification de la mission et connaissances acquises lors d'autres missions

- La détermination du seuil de signification conformément à la norme ISA 320⁸ et, le cas échéant :
 - la détermination ~~des seuils du seuil~~ de signification pour les travaux au niveau des composantes du groupe et la communication de ces seuils aux auditeurs des composantes, conformément à la norme ISA 600 (révisée)⁹ ;
 - l'identification préliminaire ~~des composantes importantes du groupe et des catégories significatives~~ d'opérations significatives, des soldes de comptes significatifs et ~~des~~ informations à fournir significatives.

[...]

Norme ISA 402, *Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel à une société de services*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Acquisition d'une compréhension des prestations fournies par la société de services, y compris le contrôle interne

[...]

Procédures complémentaires lorsqu'une compréhension suffisante ne peut être acquise auprès de l'entité utilisatrice (Réf. : par. 12)

[...]

A18. Il se peut, dans certains cas, qu'une entité utilisatrice confie une ou plusieurs unités ou fonctions importantes, notamment l'ensemble de ses fonctions de planification et de conformité fiscales, ou de finance et de comptabilité, ou encore de contrôle financier, à une ou plusieurs sociétés de services. Lorsqu'aucun rapport sur les contrôles de la société de services n'est disponible dans de telles circonstances, une visite de la société de services pourrait être la procédure la plus efficace pour permettre à l'auditeur de l'entité utilisatrice d'acquérir une compréhension des contrôles de la société de services, car il est probable qu'il y aura alors une interaction directe entre la direction de l'entité utilisatrice et celle de la société de services.

A19. Il est possible de faire appel à un autre auditeur afin qu'il mette en œuvre des procédures qui fourniront les informations nécessaires sur les contrôles pertinents de la société de services. Lorsqu'un rapport

⁸ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*.

⁹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphes -21-23 and 40(e)29 et 30.

de type 1 ou de type 2 a été délivré, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut charger l'auditeur de la société de services de mettre en œuvre ces procédures, puisque ce dernier est déjà en relation avec la société de services. Les indications ~~de la norme ISA 600 de la norme ISA 220 (révisée) [en projet]~~¹⁰ peuvent ~~se révéler utiles pour aider~~ l'auditeur de l'entité utilisatrice qui utilise les travaux d'un autre auditeur, ~~car elles traitent de la connaissance de~~ à déterminer la compétence et les capacités de l'autre auditeur (notamment en ce qui a trait à ~~son~~ l'indépendance ~~et à sa compétence professionnelle~~), ~~et lui être utiles pour la direction et la supervision de l'intervention dans les travaux de~~ l'autre auditeur ~~en ce qui concerne la planification, la détermination~~ de la nature, du calendrier et de l'étendue ~~des ces travaux confiés à l'autre auditeur et ainsi que~~ l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus.

[...]

Norme ISA 501, *Éléments probants — Considérations particulières concernant certains points*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Stocks

Présence à la prise d'inventaire physique (Réf. : alinéa 4 a))

[...]

A3. Les points à prendre en considération lors de la planification de la présence à la prise d'inventaire physique (ou lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit dont il est question aux paragraphes 4 à 8 de la présente norme ISA) comprennent, par exemple :

- les risques d'anomalies significatives liés aux stocks ;
- la nature du contrôle interne relatif aux stocks ;
- s'il y a lieu ou non de s'attendre à ce que des procédures adéquates soient établies par la direction et des instructions adéquates communiquées pour la prise d'inventaire physique ;
- le moment de la prise d'inventaire physique ;
- si l'entité maintient ou non un système d'inventaire permanent ;
- les établissements où les stocks sont détenus, y compris le caractère significatif des stocks et les risques d'anomalies significatives pour chaque établissement, afin de déterminer les établissements où la présence de l'auditeur est appropriée. ~~La norme ISA 600¹¹ traite de l'intervention d'autres auditeurs et pourrait donc être pertinente si cette intervention consiste à~~

¹⁰ Norme ISA 220 (révisée) [en projet], *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*. Le paragraphe 2 de la NCA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, indique que : « La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. » Voir aussi le paragraphe 19 de la NCA 600.

¹¹ Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

~~assister à la prise d'inventaire physique dans un établissement éloigné ;~~

- si la participation d'un expert choisi par l'auditeur est requise. La norme ISA 620¹² traite du recours par l'auditeur à un expert de son choix pour l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

[...]

Norme ISA 550, *Parties liées*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

[...]

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées

[...]

L'identité des parties liées à l'entité (Réf. : alinéa 13 a))

[...]

A13. Dans le contexte d'un audit de groupe, la norme ISA 600 (révisée) exige de l'équipe affectée à l'audit ~~de~~ du groupe qu'elle fournisse ~~demande~~ aux auditeurs des composantes de l'informer en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou elle-même n'ont pas identifiées antérieurement ~~une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée dont elle a elle-même connaissance~~¹³. Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, ~~cette~~ information fournit une base utile à l'équipe affectée à l'audit du groupe ~~l'auditeur~~ pour ses demandes d'informations adressées à la direction au sujet de l'identité des parties liées ~~à l'entité~~.

A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations au sujet de l'identité des parties liées à l'entité par les demandes d'informations adressées à la direction au cours du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées (Réf. : par. 20)

[...]

A34. Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants

¹² Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

¹³ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes — Considérations particulières, alinéa 41 a)40-e)*.

suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 qui lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents¹⁴, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

[...]

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Évaluation de la justification économique des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : par. 23)

A38. Pour évaluer la justification économique d'une opération importante avec une partie liée qui sort du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur peut déterminer :

- si l'opération :
 - est excessivement complexe (par exemple, elle peut impliquer de multiples parties liées au sein d'un groupe consolidé),
 - a été conclue à des conditions inhabituelles d'un point de vue commercial, par exemple à des prix, à des taux d'intérêt, avec des garanties ou avec des modalités de remboursement inhabituels,
 - manque de raison d'être économique évidente,
 - implique des parties liées non identifiées antérieurement,
 - est traitée d'une manière inhabituelle ;
- si la direction s'est entretenue de la nature et du traitement comptable d'une telle opération avec les responsables de la gouvernance ;
- si la direction insiste pour un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Si les explications de la direction sont significativement incohérentes par rapport aux termes et conditions de l'opération avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 500¹⁵, de s'interroger sur la fiabilité des explications et des déclarations de la direction concernant d'autres sujets importants.

[...]

¹⁴ Norme ISA 330, alinéa 8 b).

¹⁵ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 11.

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

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

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

[...]

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 ISA 300¹⁶.

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, les travaux effectués à l'égard des informations financières des entités ou des unités du groupe ~~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)~~⁴⁷.

[...]

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

¹⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

⁴⁷ ~~Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — Considérations particulières.~~

aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient, dans le contexte d'un audit de groupe, que l'équipe affectée à l'audit du groupe ~~les auditeurs d'un groupe~~ se demandent si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composantes et, le cas échéant, qu'elle traite qu'ils traitent de cette question lorsqu'elle ~~lorsqu'ils~~ communiquent avec les auditeurs des composantes¹⁸.

[...]

Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*

[...]

Exigences

[...]

Rapport de l'auditeur

[...]

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

[...]

Responsabilités à l'égard des états financiers

39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers » de son rapport, l'auditeur doit en outre : (Réf. : par. A50)
- a) indiquer que, dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, il exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long de l'audit ;
 - b) donner une description de l'audit en indiquant que les responsabilités de l'auditeur sont les suivantes :
 - i) identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne,
 - ii) acquérir une compréhension des aspects du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées dans les circonstances, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Dans les cas où l'auditeur a la responsabilité supplémentaire d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité en conjonction avec l'audit des états financiers, l'auditeur ne doit pas indiquer que « la prise en considération du contrôle interne par l'auditeur n'a pas pour but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité »,

¹⁸ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations spéciales*, paragraphe 20 alinéa 40 b).

- iii) apprécier le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière,
 - iv) tirer une conclusion quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si l'auditeur conclut à l'existence d'une incertitude significative, il est tenu d'attirer l'attention des lecteurs de son rapport sur les informations fournies dans les états financiers au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Les conclusions de l'auditeur s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener l'entité à cesser son exploitation,
 - v) apprécier, dans le cas où les états financiers sont préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers, y compris les informations fournies dans les notes, et évaluer si les états financiers représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle ;
- c) lorsque la norme ISA 600 (révisée)¹⁹ s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans une mission d'audit des états financiers de groupe, en prenant soin d'indiquer que :
- i) les responsabilités de l'auditeur consistent à planifier et à réaliser l'audit du groupe afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ~~concernant les informations financières des entités et des activités du groupe pour exprimer une~~ pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe,
 - ii) l'auditeur est responsable de la direction, de la supervision et de la ~~réalisation~~ revue de l'audit ~~du~~ de groupe,
 - iii) l'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit²⁰.

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Rapport de l'auditeur (Réf. : par. 20)

[...]

Rapport de l'auditeur pour un audit réalisé conformément aux Normes internationales d'audit

[...]

¹⁹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

²⁰ Norme ISA 600 (révisée), paragraphe 52.

Fondement de l'opinion (Réf. : par. 28)

[...]

Considérations propres à l'audit de groupe

- A38. Dans le cas d'un audit de groupe, lorsqu'il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, le pays dont il est fait mention dans le rapport de l'auditeur est généralement celui d'où émanent les règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit du groupe. Il en est ainsi car les auditeurs des composantes sont également soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de groupe²¹.
- A39. Les normes ISA n'établissent pas d'exigences d'indépendance ou déontologiques particulières pour les auditeurs, ou les auditeurs de composantes, et ne viennent donc pas étoffer ou remplacer les règles d'indépendance du Code de l'IESBA ou d'autres règles de déontologie auxquelles est soumise l'équipe affectée à l'audit de groupe. Les normes ISA n'exigent pas non plus que l'auditeur d'une composante soit dans tous les cas soumis aux mêmes règles spécifiques d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'équipe affectée à l'audit de groupe. Dans le contexte d'un audit de groupe, les règles de déontologie pertinentes, notamment celles portant sur l'indépendance, peuvent donc être complexes. La norme ISA 600 (révisée)²² fournit des indications aux auditeurs qui effectuent des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit de groupe, notamment dans les situations où l'auditeur de la composante ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit de groupe.

[...]

Exemple 2 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle

Aux fins du présent exemple, on suppose les circonstances suivantes :

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers consolidés d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).**
- **Les états financiers consolidés sont préparés par la direction de l'entité conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS) (il s'agit d'un référentiel à usage général).**
- **Les termes et conditions de la mission d'audit reflètent la description de la responsabilité de la direction à l'égard des états financiers consolidés donnée dans la norme ISA 210.**
- **L'auditeur a conclu que l'expression d'une opinion non modifiée (sans réserve) était appropriée compte tenu des éléments probants obtenus.**
- **Les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit sont celles du *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA).**
- **En se fondant sur les éléments probants obtenus, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou situations**

²¹ Norme ISA 600 (révisée), paragraphe A36A37.

²² Norme ISA 600 (révisée), paragraphes 20 à 2249 et 29.

susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

- **Les questions clés de l'audit ont été communiquées conformément à la norme ISA 701.**
- **L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations.**
- **Les personnes responsables de la supervision des états financiers consolidés ne sont pas les mêmes que celles qui sont responsables de la préparation des états financiers consolidés.**
- **Outre celles qui se rattachent à l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations en matière de rapport en vertu de la législation locale.**

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

Aux actionnaires de la société ABC [ou autre destinataire approprié]

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés²³

Opinion

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés de la société ABC et de ses filiales (le « groupe »), qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi que les notes annexes, y compris le résumé des principales méthodes comptables.

À notre avis, les états financiers consolidés ci-joints donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière consolidée du groupe au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière consolidée et de ses flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Fondement de l'opinion

Nous avons effectué notre audit conformément aux Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du groupe conformément au *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon le Code de l'IESBA. Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit.

Questions clés de l'audit

Les questions clés de l'audit sont les questions qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée. Ces questions ont été traitées dans le contexte de notre audit des états financiers consolidés pris dans leur ensemble et aux fins de la formation de notre opinion sur ceux-ci, et nous n'exprimons pas une opinion distincte sur ces

²³ Le sous-titre « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés » n'est pas nécessaire lorsque la section portant le sous-titre « Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires » ne trouve pas application.

questions.

[Description de chaque question clé de l'audit conformément à la norme ISA 701.]

Autres informations [ou autre titre approprié, comme « Informations autres que les états financiers et le rapport de l'auditeur sur ces états »]

[Faire rapport conformément aux obligations en matière de rapport de la norme ISA 720 (révisée) – voir l'exemple 1 de l'Annexe 2 de la norme ISA 720 (révisée).]

Responsabilités de la direction et des responsables de la gouvernance à l'égard des états financiers consolidés²⁴

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle des états financiers consolidés conformément aux IFRS²⁵, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de la préparation des états financiers consolidés, c'est à la direction qu'il incombe d'évaluer la capacité du groupe à poursuivre son exploitation, de communiquer, le cas échéant, les questions se rapportant à la continuité de l'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention de liquider le groupe ou de cesser son activité ou si aucune solution réaliste ne s'offre à elle.

Il incombe aux responsables de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière du groupe.

Responsabilités de l'auditeur à l'égard de l'audit des états financiers consolidés

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer un rapport de l'auditeur contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra toujours de détecter toute anomalie significative qui pourrait exister. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs et elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, individuellement ou collectivement, elles puissent influencer sur les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers consolidés prennent en se fondant sur ceux-ci.

Selon l'alinéa 41 b) de la présente norme ISA, le texte grisé ci-après peut être fourni en annexe du rapport de l'auditeur. L'alinéa 41 c) précise que, lorsque les textes légaux ou réglementaires ou encore les normes nationales d'audit le permettent expressément, il est possible de faire un renvoi au site Web d'une autorité compétente contenant la description des responsabilités de l'auditeur plutôt que d'intégrer cette description dans le rapport de l'auditeur, pourvu que la description figurant sur le site Web corresponde à la description des responsabilités de l'auditeur ci-après et ne lui soit pas contradictoire.

²⁴ Le cas échéant, utiliser d'autres désignations qui sont appropriées dans le contexte juridique du pays.

²⁵ Note du traducteur — La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression « donnent [...] une image fidèle » (ou « présentation fidèle ») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions « fair presentation » et « give a true and fair view » qui, selon le paragraphe 25 de la version anglaise de la présente norme ISA, sont considérées comme étant équivalentes.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique tout au long de cet audit. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, concevons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et réunissons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous acquérons une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne du groupe²⁶ ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que des informations y afférentes fournies par cette dernière ;
- nous tirons une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport sur les informations fournies dans les états financiers consolidés au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de notre rapport. Des événements ou situations futurs pourraient par ailleurs amener le groupe à cesser son exploitation ;
- nous évaluons la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des états financiers consolidés, y compris les informations fournies dans les notes, et apprécions si les états financiers consolidés représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle ;
- nous planifions et réalisons l'audit du groupe afin d'obtenir ~~obtenons~~ des éléments probants suffisants et appropriés ~~concernant l'information financière des entités et activités du groupe pour exprimer une~~ pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers consolidés. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la ~~réalisation~~ revue de l'audit du groupe, et assumons l'entière responsabilité de notre opinion d'audit.

Nous communiquons aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier prévus des travaux d'audit et nos constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne que nous aurions relevée au cours de notre audit.

Nous fournissons également aux responsables de la gouvernance une déclaration précisant que nous nous sommes conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance, et leur communiquons toutes les relations et les autres facteurs qui peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur notre indépendance ainsi que les sauvegardes connexes

²⁶ Cette phrase sera modifiée, au besoin, dans les situations où l'auditeur a la responsabilité d'ajouter une opinion sur l'efficacité du contrôle interne à son opinion sur les états financiers consolidés.

s'il y a lieu.

Parmi les questions communiquées aux responsables de la gouvernance, nous déterminons quelles ont été les plus importantes dans l'audit des états financiers consolidés de la période considérée : ce sont les questions clés de l'audit. Nous décrivons ces questions dans notre rapport, sauf si des textes légaux ou réglementaires en empêchent la publication ou si, dans des circonstances extrêmement rares, nous déterminons que nous ne devrions pas communiquer une question dans notre rapport parce que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que les conséquences néfastes de la communication de cette question dépassent les avantages pour l'intérêt public.

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport de l'auditeur varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport, prescrites par les textes légaux ou réglementaires propres au pays ou par les normes nationales d'audit. Les questions couvertes par ces textes légaux ou réglementaires ou ces normes (c'est-à-dire les « autres obligations en matière de rapport ») sont traitées dans cette section, sauf si les autres obligations en matière de rapport couvrent les mêmes points que ceux dont les normes ISA exigent la présentation dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés ». En pareils cas, les autres obligations en matière de rapport peuvent être présentées dans la même section que les éléments à inclure dans le rapport selon les normes ISA (c'est-à-dire que l'auditeur peut les inclure dans la section « Rapport sur l'audit des états financiers consolidés », sous un sous-titre approprié), à condition que le libellé du rapport de l'auditeur permette de différencier clairement les autres obligations en matière de rapport et les éléments du rapport requis par les normes ISA, le cas échéant.]

L'associé responsable de la mission d'audit au terme de laquelle le présent rapport de l'auditeur indépendant est délivré est [nom].

[Signature au nom du cabinet d'audit, signature de l'auditeur, ou les deux, selon ce qui est requis dans le pays concerné]

[Adresse de l'auditeur]

[Date]

[...]

Norme ISA 701, Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Détermination des questions clés de l'audit (Réf. : par. 9 et 10)

[...]

Questions ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Réf. : par. 9)

[...]

A15. Diverses normes ISA exigent des communications bien précises avec les responsables de la

gouvernance et d'autres personnes. Ces communications peuvent concerner des aspects nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur. Par exemple :

- Selon la norme ISA 260 (révisée), l'auditeur doit communiquer aux responsables de la gouvernance les difficultés importantes rencontrées au cours de l'audit, s'il y en a²⁷. Les normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser aux égards suivants, par exemple :
 - les opérations avec des parties liées²⁸, particulièrement les limites quant à la capacité de l'auditeur d'obtenir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects d'une opération avec une partie liée (sauf le prix) sont équivalents à ceux d'opérations similaires réalisées dans des conditions de concurrence normale ;
 - la limitation de l'étendue de l'audit du groupe, par exemple ~~lorsqu'une restriction de~~ lorsque l'accès à l'information ou aux personnes est limité ~~est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe~~²⁹.
- La norme ISA 220 établit les exigences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur les questions complexes ou controversées³⁰. Par exemple, l'auditeur peut avoir consulté d'autres personnes au sein ou à l'extérieur du cabinet à propos d'une question technique importante, ce qui peut indiquer qu'il s'agit d'une question clé de l'audit.

[...]

Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

[...]

Nature de l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : alinéa 6 b))

- A8. L'impossibilité pour l'auditeur d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (situation aussi appelée « limitation de l'étendue des travaux d'audit ») peut résulter :
- a) de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité ;
 - b) de circonstances liées à la nature ou au calendrier des travaux de l'auditeur ;

²⁷ Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 b) et paragraphe A21.

²⁸ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe A42.

²⁹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, alinéa 5649 d).

³⁰ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 18.

c) de limitations imposées par la direction.

A9. L'impossibilité de mettre en œuvre une procédure particulière ne constitue pas une limitation de l'étendue des travaux d'audit si l'auditeur est en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures de remplacement. Si la mise en œuvre de telles procédures n'est pas possible, les exigences de l'alinéa 7 b) et des paragraphes 9 et 10 s'appliquent, selon le cas. Les limitations imposées par la direction peuvent avoir d'autres incidences sur l'audit, par exemple sur l'évaluation par l'auditeur des risques de fraude et sur son examen de l'opportunité de poursuivre la mission.

A10. Voici des exemples de circonstances indépendantes de la volonté de l'entité :

- les documents comptables de l'entité ont été détruits ;
- les documents comptables d'une composante ~~importante~~ pour laquelle des procédures d'audit complémentaires sont jugées nécessaires pour les besoins de l'audit du groupe ont été saisis indéfiniment par les pouvoirs publics.

[...]

Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

[...]

Lecture et prise en considération des autres informations (Réf. : par. 14 et 15)

[...]

A24. Selon la norme ISA 220³¹, l'associé responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision et de la ~~réalisation~~ revue de la mission d'audit dans le respect des normes professionnelles et des exigences des textes légaux et réglementaires applicables. Dans le contexte de la présente norme ISA, les facteurs pouvant être pris en compte pour déterminer à quels membres de l'équipe de mission il convient de confier les tâches prévues selon les exigences des paragraphes 14 et 15 comprennent :

- l'expérience relative des membres de l'équipe de mission ;
- la question de savoir si les membres de l'équipe de mission devant être affectés à ces tâches ont acquis au cours de l'audit la connaissance pertinente de manière à pouvoir relever les incohérences entre les autres informations et cette connaissance ;
- le niveau de jugement requis pour satisfaire aux exigences des paragraphes 14 et 15. Par exemple, la mise en œuvre des procédures visant à évaluer la cohérence des montants figurant dans les autres informations qui sont censés être identiques aux montants figurant dans les états financiers peut être confiée à des membres moins expérimentés de l'équipe de mission ;

³¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, alinéa 15 a).

- dans le cas d'un audit de groupe, la question de savoir s'il est nécessaire de procéder à des demandes d'informations auprès de l'auditeur d'une composante en ce qui a trait aux autres informations concernant cette composante.

[...]

Appréciation quant à l'existence d'une incohérence significative entre les autres informations et la connaissance acquise par l'auditeur au cours de l'audit (Réf. : alinéa 14 b))

A35. L'auditeur peut déterminer qu'il convient de s'appuyer sur la documentation de l'audit pertinente ou sur des demandes d'informations adressées aux membres appropriés de l'équipe de mission, y compris ~~ou~~ aux auditeurs des ~~composantes~~ appropriés, pour apprécier s'il existe une incohérence significative. Par exemple :

- si les autres informations décrivent l'abandon prévu d'une gamme de produits importante, l'auditeur peut, bien qu'il soit au fait de cet abandon prévu, procéder à des demandes d'informations auprès du membre de l'équipe de mission qui a mis en œuvre les procédures d'audit dans ce secteur, pour étayer l'appréciation qu'il porte quant à savoir s'il existe une incohérence significative entre la description fournie et la connaissance qu'il a acquise au cours de l'audit ;
- si les autres informations décrivent les éléments importants d'une poursuite prise en compte par l'audit, mais dont l'auditeur ne se souvient pas très bien, il se peut que l'auditeur, pour se remémorer les faits, doive se reporter aux éléments de la documentation de l'audit qui résumement la poursuite.

A36. L'auditeur s'en remet à son jugement professionnel pour déterminer si — et, le cas échéant, dans quelle mesure — il se reporte à la documentation de l'audit pertinente ou encore procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe de mission, y compris ~~ou~~ des auditeurs des ~~composantes~~ appropriés. Cela dit, il n'est peut-être pas nécessaire qu'il le fasse pour chacun des éléments contenus dans les autres informations.

[...]

Norme ISA 805 (révisée), *Audit d'états financiers isolés et d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un d'état financier — Considérations particulières*

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes internationales d'audit (ISA) de la série 100 à 700 s'appliquent à un audit d'états financiers ; lorsque l'audit porte sur d'autres informations financières historiques, il convient de les adapter au contexte, dans la mesure nécessaire. La présente norme ISA traite des points particuliers à prendre en considération dans l'application de ces normes ISA à l'audit d'un état financier isolé ou d'éléments, de comptes ou de postes spécifiques d'un état financier. L'état financier isolé ou l'élément, le compte ou le poste spécifique d'un état financier peut être préparé conformément à un référentiel à usage général ou à un référentiel à usage particulier. Dans le dernier cas, la norme

ISA 800 (révisée)³² s'applique également à la mission d'audit. (Réf. : par. A1 à A4)

2. La présente norme ISA ne s'applique pas lorsque les procédures d'audit se rapportant aux informations financières d'une composante sont mises en œuvre par au rapport de l'auditeur d'une de la composante, délivré par suite de travaux réalisés sur les informations financières de la composante à la demande de l'équipe affectée à l'audit de groupe pour les besoins d'un audit des d'états financiers de groupe (voir la norme ISA 600 (révisée))³³.
3. La présente norme ISA n'a pas préséance sur les exigences des autres normes ISA ; par ailleurs, elle ne prétend pas traiter de tous les points particuliers qu'il peut être pertinent de prendre en considération dans le contexte de la mission.

[...]

Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2400 (révisée), *Missions d'examen limité d'états financiers historiques*

[La traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement.]

[...]

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Champ d'application de la présente norme ISRE (Réf. : par. 1-~~et 2~~)

[...]

~~*Examens limités des informations financières de composantes dans le cadre de l'audit des états financiers d'un groupe d'entités*~~

~~A2. L'auditeur des états financiers d'un groupe d'entités peut demander à ce que des composantes du groupe fassent l'objet d'une mission d'examen limité réalisée selon la présente norme ISRE. Dans ce cas, l'auditeur du groupe peut également demander à ce que la mission d'examen limité réalisée selon la présente norme ISRE s'accompagne de travaux ou de procédures supplémentaires si les circonstances de la mission d'audit du groupe le nécessitent.~~

[...]

Acceptation et maintien des relations clients et des missions d'examen limité (Réf. : par. 29)

[...]

Accord sur les conditions de la mission

[...]

³² Norme ISA 800 (révisée), *Audits d'états financiers préparés conformément à des référentiels à usage particulier — Considérations particulières.*

³³ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

Examen limité de composantes d'un groupe d'entités

~~A54. Il peut arriver que l'auditeur des états financiers d'un groupe d'entités demande à un professionnel en exercice de réaliser un examen limité des informations financières d'une entité faisant partie du groupe. La possibilité de réaliser l'examen limité des informations financières de la composante conformément à la présente norme ISRE dépend des instructions données par l'auditeur du groupe. Il se peut également que l'auditeur du groupe spécifie la mise en œuvre de procédures en sus de celles nécessaires à la réalisation de l'examen limité conformément à la présente norme ISRE. Par ailleurs, lorsque le professionnel en exercice qui réalise l'examen limité se trouve à être l'auditeur des états financiers de la composante, l'examen limité n'est pas réalisé conformément à la présente norme ISRE.~~

[...]

Réalisation de la mission

[...]

Acquisition d'une compréhension par le professionnel en exercice (Réf. : par. 45 et 46)

[...]

A78. Pour acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que du référentiel d'information financière applicable, le professionnel en exercice peut également prendre en considération les points suivants :

- si l'entité fait partie ~~est une composante~~ d'un groupe d'entités, ou est une entité associée à une autre entité ;
- le degré de complexité du référentiel d'information financière ;
- les obligations de l'entité en matière d'information financière, et si ces obligations découlent des textes légaux et réglementaires applicables ou de mécanismes volontaires de communication de l'information financière officialisés par des modalités de gouvernance ou de reddition de comptes expressément établies, par exemple par des accords contractuels conclus avec des tiers ;
- les dispositions pertinentes des textes légaux et réglementaires généralement considérés comme ayant une incidence directe sur la détermination de montants et d'informations de caractère significatif à fournir dans les états financiers, par exemple des textes légaux et réglementaires ayant trait à la fiscalité et aux régimes de retraite ;
- le niveau de développement de la structure de direction et de gouvernance de l'entité en ce qui concerne la gestion et la surveillance des documents comptables et des systèmes d'information financière de l'entité qui sous-tendent la préparation des états financiers. À cet égard, les petites entités disposent souvent d'un effectif limité, ce qui peut influencer sur la surveillance exercée par la direction. Par exemple, il se peut que la séparation des tâches ne soit pas possible. Par ailleurs, dans une petite entité gérée par le propriétaire dirigeant, celui-ci peut être en mesure d'exercer une surveillance plus efficace que dans une plus grande entité. Cette surveillance peut compenser les possibilités généralement plus limitées au chapitre de la séparation des tâches ;

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES
DÉCOULANT DU PROJET DE NORME ISA 600 (RÉVISÉE)

- le « ton donné par la direction » et l'environnement de contrôle adoptés par l'entité pour répondre aux risques liés à la présentation de l'information financière et se conformer à ses obligations en matière d'information financière ;
- le niveau de développement et de complexité des systèmes de comptabilité et d'information financière de l'entité et des contrôles connexes par la voie desquels les livres comptables et les documents connexes de l'entité sont tenus ;
- les procédures suivies par l'entité pour enregistrer, classer et synthétiser les opérations, et cumuler les informations en vue de leur inclusion dans les états financiers et les notes annexes ;
- les types de problèmes ayant nécessité d'apporter des rectifications dans les états financiers de l'entité lors de la période précédente.

[...]

Conception et mise en œuvre des procédures (Réf. : par. 47 et 55)

[...]

~~A80. Lorsque le professionnel en exercice a pour mission de réaliser un examen limité des états financiers d'un groupe d'entités, la nature, le calendrier et l'étendue prévus des procédures d'examen limité visent à atteindre les objectifs du professionnel en exercice dans une mission d'examen limité qui sont énoncés dans la présente norme ISRE, mais dans la perspective des états financiers du groupe.~~

[...]

Demandes d'informations (Réf. : par. 46 à 48)

[...]

A88. Le professionnel en exercice peut avoir des responsabilités additionnelles, conformément aux textes légaux ou réglementaires ou aux règles de déontologie pertinentes, à l'égard de la non-conformité de l'entité aux textes légaux et réglementaires, y compris en cas de fraude, qui peuvent différer ou aller au-delà des exigences de la présente norme ISRE, par exemple :

- a) répondre aux cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires, y compris les exigences relatives aux communications avec la direction et les responsables de la gouvernance, et déterminer s'il y a lieu de prendre d'autres mesures ;
- b) communiquer à un auditeur, par exemple l'associé responsable de l'audit du groupe, les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires ;
- c) se conformer aux exigences en matière de documentation concernant les cas identifiés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux et réglementaires.

Le fait de s'acquitter de responsabilités additionnelles peut fournir des informations supplémentaires qui sont utiles aux fins des travaux qu'effectue le professionnel en exercice conformément à la présente norme ISRE (concernant l'intégrité de la direction ou, le cas échéant, des responsables de la gouvernance, par exemple).

[...]

Procédures analytiques (Réf. : par. 46, 47 et 49)

A90. Dans un examen limité d'états financiers, la mise en œuvre de procédures analytiques aide le professionnel en exercice :

- à acquérir ou à mettre à jour sa compréhension de l'entité et de son environnement, notamment pour être en mesure de déterminer les secteurs des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable ;
- à relever les incohérences ou les écarts par rapport aux tendances, valeurs ou normes attendues dans les états financiers, comme le degré de congruence entre les états financiers et les données clés, notamment les indicateurs de performance clés ;
- en lui fournissant des éléments probants à des fins de corroboration d'autres demandes d'informations ou procédures analytiques, déjà mises en œuvre ;
- en lui servant de procédures supplémentaires lorsqu'il prend connaissance d'un ou de plusieurs problèmes qui le portent à croire que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives. Un exemple de procédure supplémentaire pourrait consister en une analyse comparative du chiffre d'affaires et des coûts mensuels par ~~unité d'exploitation-centre de profit, succursale ou autre composante~~ de l'entité, en vue d'obtenir des éléments probants sur les informations financières contenues dans les postes des états financiers ou fournies par voie de notes.

[...]

Norme internationale de missions d'examen limité (ISRE) 2410, *Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité*

[La traduction présentée ci-dessous est fournie à titre indicatif seulement.]

[...]

Procédures d'examen limité d'informations financières intermédiaires

Compréhension de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne

[...]

16. L'auditeur détermine la nature des procédures d'examen limité à mettre en œuvre, s'il y a lieu, à l'égard des composantes et, le cas échéant, communique ces questions aux autres auditeurs qui participent à l'examen limité. Les facteurs à prendre en considération comprennent le caractère significatif des informations financières intermédiaires des composantes ainsi que le risque que ces informations comportent des anomalies, et la compréhension qu'a l'auditeur du degré de centralisation ou de décentralisation du contrôle interne appliqué à la préparation de telles informations.

[...]

Demandes d'informations, procédures analytiques et autres procédures d'examen limité

[...]

21. Les procédures mises en œuvre par l'auditeur sont habituellement les suivantes :

- lecture des procès-verbaux des assemblées des actionnaires, des réunions des responsables de la gouvernance et des réunions d'autres comités appropriés pour identifier les questions susceptibles d'avoir une incidence sur les informations financières intermédiaires, et demandes d'informations au sujet des questions qui ont été abordées lors de réunions pour lesquelles les procès-verbaux ne sont pas encore disponibles et qui pourraient avoir une incidence sur les informations financières intermédiaires ;
- prise en considération de l'incidence, le cas échéant, des questions qui ont donné lieu à une modification du rapport de l'auditeur ou du rapport de mission d'examen limité, à des redressements ou à des anomalies non corrigées lors de l'audit ou de l'examen limité précédent ;
- communication, s'il y a lieu, avec les autres auditeurs qui réalisent un examen limité des informations financières intermédiaires des composantes importantes de l'entité comptable ;
- [...]

[...]

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®).

L'IAASB et l'IFAC déclinent toute responsabilité en cas de préjudice subi par toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant à la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

Les International Standards on Auditing, les International Standards on Assurance Engagements, les International Standards on Review Engagements, les International Standards on Related Services, les International Standards on Quality Control, les International Auditing Practice Notes, les exposés-sondages, les documents de consultation et autres publications de l'IAASB sont publiés par l'IFAC, qui est titulaire des droits d'auteur s'y rattachant.

Copyright © Avril 2020 IFAC. Tous droits réservés. Le présent document peut être téléchargé à des fins personnelles et non commerciales (pour les besoins de consultation à titre professionnel ou de recherche) à l'adresse www.iaasb.org. Il est nécessaire d'obtenir une autorisation écrite pour la traduction, la reproduction, le stockage ou la transmission de ce document, ou son utilisation à d'autres fins similaires.

Les appellations « International Auditing and Assurance Standards Board », « International Standards on Auditing », « International Standards on Assurance Engagements », « International Standards on Review Engagements », « International Standards on Related Services », « International Standards on Quality Control », « International Auditing Practice Notes », les sigles « IAASB », « ISA », « ISAE », « ISRE », « ISRS », « ISQC », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce ou de service déposées de l'IFAC, aux États-Unis et dans d'autres pays.

Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques de commerce et les permissions, veuillez consulter la page Web [permissions](#) (en anglais) ou écrire à permissions@ifac.org.

Le présent exposé-sondage, « Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières* », publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2020, a été traduit en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en mai 2020, et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières* » 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 l'exposé-sondage « Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières* » est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. L'IFAC décline toute responsabilité quant à l'exactitude et à l'exhaustivité de cette traduction française, ou aux actions qui pourraient découler de son utilisation.

Texte anglais de « Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières* » © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de « Projet de Norme internationale d'audit 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières* » © 2020 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : Proposed ISA 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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