

**Prise de position définitive**

*Avril 2022*

*Norme internationale d'audit 600 (révisée)*

---

**Norme ISA 600 (révisée)**

**et**

**modifications de concordance et  
modifications corrélatives  
apportées à d'autres normes  
internationales par suite de la  
publication de la norme ISA 600  
(révisée)**

Élaborée par :

Traduite par :



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board™**



## À propos de l'IAASB

Le présent document a été élaboré et approuvé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board — IAASB).

L'IAASB 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 — PIOB), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group — CAG) 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 116](#).

ISA.



## SOMMAIRE

---

	Page
Norme ISA 600 (révisée), Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières .....	4
Modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales.....	77

---

# **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 15 décembre 2023)

## **SOMMAIRE**

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA .....	1-11
Date d'entrée en vigueur .....	12
<b>Objectifs</b> .....	<b>13</b>
<b>Définitions</b> .....	<b>14-15</b>
<b>Exigences</b>	
Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe .....	16
Acceptation et maintien de la mission .....	17-21
Stratégie générale d'audit du groupe et plan de mission d'audit du groupe .....	22-29
Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe .....	30-32
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives .....	33-34
Caractère significatif .....	35-36
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives .....	37-44
Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux .....	45-48
Événements postérieurs à la date de clôture .....	49-50
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus .....	51-52
Rapport de l'auditeur .....	53
Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe .....	54-58
Documentation .....	59
<b>Modalités d'application et autres commentaires explicatifs</b>	
Champ d'application de la présente norme ISA .....	A1-A18
Définitions .....	A19-A28

Responsabilités d'encadrement pour la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe .....	A29-A31
Acceptation et maintien de la mission .....	A32-A46
Stratégie générale d'audit du groupe et plan de mission d'audit du groupe .....	A47-A87
Acquisition d'une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe .....	A88-A107
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives .....	A108-A115
Caractère significatif .....	A116-A123
Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives .....	A124-A143
Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux .....	A144-A149
Événements postérieurs à la date de clôture .....	A150
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus .....	A151-A156
Rapport de l'auditeur .....	A157-A158
Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe .....	A159-A165
Documentation .....	A166-A182
Annexe 1 : Exemple de rapport de l'auditeur indépendant dans le cas où l'auditeur du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe	
Annexe 2 : Compréhension du système de contrôle interne du groupe	
Annexe 3 : Exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe	

La 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*, doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*.

## Introduction

### Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les audits d'états financiers de groupe (c'est-à-dire les audits de groupe) entrent dans le champ d'application des Normes internationales d'audit (ISA). La présente norme ISA traite des considérations particulières qui s'appliquent aux audits de groupe, notamment lorsqu'il y a participation d'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)<sup>1</sup>, ISA 230<sup>2</sup>, ISA 300<sup>3</sup>, ISA 315 (révisée en 2019)<sup>4</sup> et ISA 330<sup>5</sup>, dans un audit de groupe. (Réf. : par. A1 et A2)
2. Les états financiers de groupe incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation, comme il est décrit à l'alinéa 14 k). Le terme « processus de consolidation », au sens de la présente norme ISA, ne s'entend pas seulement de la préparation d'états financiers consolidés conformément au référentiel d'information financière applicable, mais aussi de la présentation d'états financiers combinés et de l'agrégation d'informations financières concernant des entités ou des unités telles que des succursales ou des divisions. (Réf. : par. A3 à A5 et A27)
3. Comme il est expliqué dans la norme ISA 220 (révisée)<sup>6</sup>, la présente norme, lorsqu'elle est adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut également se révéler utile lorsque l'équipe de mission affectée à un audit d'états financiers qui n'est pas un audit de groupe compte des personnes travaillant pour un autre cabinet. Par exemple, une équipe de mission peut faire intervenir une telle personne pour l'observation de la prise d'inventaire physique, l'inspection d'immobilisations corporelles ou la mise en œuvre de procédures d'audit dans un centre de services partagés qui se situe dans un endroit éloigné.

### Groupes et composantes

4. Un groupe peut être organisé de différentes façons. Par exemple, il peut être organisé par entités juridiques ou autres (entité mère et une ou plusieurs filiales, coentreprises, participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence), emplacements géographiques, unités économiques (succursales, divisions, etc.), fonctions ou branches d'activité qui – quel que soit le mode d'organisation – sont collectivement désignés par l'expression « entités ou unités » dans la présente norme ISA. (Réf. : par. A6)
5. L'auditeur du groupe 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, il exerce son jugement professionnel pour déterminer les composantes à l'égard desquelles des travaux seront effectués. Il procède à cette détermination en se fondant sur la compréhension qu'il a du groupe et de son environnement, et en tenant compte d'autres facteurs, dont la possibilité ou non de centraliser la mise en œuvre des procédures d'audit,

<sup>1</sup> Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*.

<sup>2</sup> Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*.

<sup>3</sup> Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

<sup>4</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*.

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

<sup>6</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A1.

la présence ou non de centres de services partagés, et l'existence de systèmes d'information et de contrôle interne communs. (Réf. : par. A7 à A9)

*Participation d'auditeurs des composantes*

6. Selon la norme ISA 220 (révisée)<sup>7</sup>, l'associé responsable de la mission doit déterminer que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun. Dans un audit de groupe, il est possible que ces ressources incluent des auditeurs des composantes. C'est pourquoi la présente norme ISA exige de l'auditeur du groupe qu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes.
7. Pour satisfaire aux exigences de la présente norme ISA, l'auditeur du groupe peut faire appel à des auditeurs des composantes ; il peut leur demander de lui fournir des informations ou d'effectuer des travaux d'audit. Il est possible que les auditeurs des composantes aient une plus grande expérience et une connaissance plus approfondie des composantes et de leurs environnements (y compris les textes légaux ou réglementaires locaux ainsi que les pratiques commerciales, la langue et la culture) que l'auditeur du groupe. Par conséquent, il peut arriver, et il arrive souvent, que des auditeurs des composantes participent à toutes les étapes de l'audit du groupe. (Réf. : par. A10 et A11)
8. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection<sup>8</sup>. Dans un audit de groupe, le risque de non-détection comprend le risque que l'auditeur d'une composante ne détecte pas une anomalie dans les informations financières de la composante qui pourrait aboutir à une anomalie significative dans les états financiers du groupe, et que cette dernière ne soit pas détectée par l'auditeur du groupe. Voilà pourquoi la présente norme ISA exige une participation suffisante et appropriée de l'associé responsable de l'audit du groupe ou de l'auditeur du groupe, selon le cas, aux travaux des auditeurs des composantes, en plus d'insister sur l'importance d'une communication bilatérale entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes. Elle précise aussi les points que l'auditeur du groupe prend en considération pour déterminer 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. (Réf. : par. A12 et A13)

*Esprit critique*

9. La norme ISA 200<sup>9</sup> exige que les membres de l'équipe de mission fassent preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit – en l'occurrence l'audit du groupe – et qu'ils exercent leur jugement professionnel. C'est par leurs actions et leurs communications, y compris les mesures qu'ils prennent pour faire valoir l'importance que chaque membre de l'équipe de mission accorde à l'exercice de l'esprit critique tout au long de l'audit du groupe, que les membres de l'équipe de mission démontrent qu'ils exercent leur esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les

---

<sup>7</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

<sup>8</sup> Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A34.

<sup>9</sup> Norme ISA 200, paragraphes 15 et 16.

obstacles susceptibles d'entraver l'exercice d'un esprit critique approprié. (Réf. : par. A14 à A18)

#### *Adaptabilité*

10. La présente norme ISA vise tous les audits de groupe, peu importe la taille ou la complexité du groupe ; ses exigences sont censées être appliquées en fonction de la nature et des circonstances de chaque audit de groupe. Par exemple, lorsque l'audit du groupe est réalisé entièrement par l'auditeur du groupe, certaines exigences de la présente norme ISA ne s'appliquent pas, car elles sont conditionnelles à la participation d'auditeurs des composantes. Ce peut être le cas lorsque l'auditeur du groupe est en mesure de mettre en œuvre les procédures d'audit de façon centralisée ou de mettre en œuvre les procédures à l'égard des composantes sans faire participer d'auditeurs des composantes. Les paragraphes A119 et A120 fournissent des indications qui peuvent également être utiles pour l'application de la présente norme ISA dans une telle situation.

#### *Responsabilités de l'associé responsable de l'audit du groupe et de l'auditeur du groupe*

11. La responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard de la conformité aux exigences de la présente norme ISA demeurent celles de l'associé responsable de l'audit du groupe. Lorsqu'il est permis à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à l'auditeur 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 l'expression « l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de... » ou « l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de... ». Dans les autres cas, on vise expressément, dans la présente norme ISA, à ce que ce soit l'associé responsable de l'audit du groupe ou l'auditeur du groupe, selon le cas, qui réponde à l'exigence ou qui s'acquitte de la responsabilité, en obtenant au besoin des informations auprès d'autres membres de l'équipe de mission ou auprès du cabinet. (Réf. : par. A29)

#### **Date d'entrée en vigueur**

12. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers de groupe des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2023.

#### **Objectifs**

13. 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, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, 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 l'audit du groupe, ce qui implique notamment de communiquer clairement avec eux au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux, et d'évaluer les 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

14. Dans les normes ISA, on entend par :

- a) « risque d'agrégation », 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. A19)
- b) « composante », une entité, une unité, une fonction ou une branche d'activité, ou une combinaison de celles-ci, selon le découpage établi par l'auditeur du groupe pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit dans le cadre de l'audit du groupe ; (Réf. : par. A20)
- c) « auditeur d'une composante », un auditeur qui effectue des travaux 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 mission<sup>10</sup> affectée à l'audit du groupe ; (Réf. : par. A21 à A23)
- d) « direction d'une composante », les dirigeants responsables d'une composante ; (Réf. : par. A24)
- e) « seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante », le montant que l'auditeur du groupe établit afin de ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation 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) « auditeur du groupe », l'associé responsable de l'audit du groupe et les membres de l'équipe de mission, autres que les auditeurs des composantes. L'auditeur du groupe a la responsabilité :
- i) d'établir la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe,
  - 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 ;
- i) « opinion d'audit sur les états financiers du groupe », l'opinion d'audit exprimée sur les états financiers du groupe ;
- j) « associé responsable de l'audit du groupe », l'associé responsable de mission<sup>11</sup> qui est responsable de l'audit du groupe ; (Réf. : par. A25)
- k) « états financiers du groupe », les états financiers qui incluent les informations financières de

<sup>10</sup> Norme ISA 220 (révisée), alinéa 12 d).

<sup>11</sup> Norme ISA 220 (révisée), alinéa 12 a).

plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation. Dans la présente norme ISA, le terme « processus de consolidation » englobe : (Réf. : par. A26 à A28)

- i) la consolidation, la consolidation proportionnelle ou la mise en équivalence,
  - ii) la présentation, dans des états financiers combinés, des informations financières d'entités ou d'unités qui, sans avoir d'entité mère, sont sous contrôle commun ou relèvent de la même direction,
  - iii) l'agrégation d'informations financières concernant des entités ou des unités, comme des succursales ou des divisions ;
- l) « direction du groupe », les dirigeants responsables de la préparation des états financiers du groupe ;
  - m) « seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe », le seuil de signification pour les travaux<sup>12</sup> déterminé par l'auditeur du groupe relativement aux états financiers du groupe pris dans leur ensemble.
15. 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.

## Exigences

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

16. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)<sup>13</sup>, l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit du groupe. Ce faisant, il doit : (Réf. : par. A29 et A30)
- a) assumer la responsabilité de la mise en place, pour les besoins de la mission d'audit du groupe, d'un environnement qui met en valeur le comportement attendu des membres de l'équipe de mission ; (Réf. : par. A31)
  - b) 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.

### Acceptation et maintien de la mission

17. Avant qu'il soit décidé d'accepter ou de maintenir la mission d'audit du groupe, 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. (Réf. : par. A32 à A35)
18. 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. A36)

<sup>12</sup> Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphes 9 et 11.

<sup>13</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 13.

*Termes et conditions de la mission*

19. Pour l'application de la norme ISA 210<sup>14</sup>, l'auditeur 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. A37)
- 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 ou à la direction 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 aux informations ou aux personnes qui est limité en raison de circonstances indépendantes de la volonté de la direction du groupe*

20. 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. A38 à A46)

*Accès aux informations ou aux personnes qui est limité par des restrictions imposées par la direction du groupe*

21. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut : (Réf. : par. A41 à A43)
- a) d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'auditeur 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 mission initiale, 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) lorsque les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur de refuser une mission ou qu'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.

---

<sup>14</sup> Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, alinéas 6 b) et 8 b).

### **Stratégie générale d'audit du groupe et plan de mission d'audit du groupe**

22. Pour l'application de la norme ISA 300<sup>15</sup>, l'auditeur du groupe doit établir et, au besoin, mettre à jour la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe. Ce faisant, il doit déterminer : (Réf. : par. A47 à A50)
- a) les composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués ; (Réf. : par. A51)
  - b) les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit du groupe, y compris la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes. (Réf. : par. A52 à A56)

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

23. Pour l'établissement de la stratégie générale d'audit du groupe et du plan de mission d'audit du groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe doit apprécier si l'auditeur du groupe sera à même de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composantes. (Réf. : par. A57)
24. Dans le cadre de l'appréciation mentionnée au paragraphe 23, l'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de confirmer qu'ils collaboreront avec lui et de lui indiquer, entre autres, s'ils effectueront les travaux qu'il leur demande. (Réf. : par. A58)

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

25. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)<sup>16</sup>, l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité : (Réf. : par. A59, A60 et A87)
- a) de veiller à ce que les auditeurs des composantes aient 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) de s'assurer que les auditeurs des composantes comprennent et respecteront les règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe.

#### Ressources affectées à la mission

26. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)<sup>17</sup>, l'associé responsable de l'audit du groupe doit : (Réf. : par. A61 à A68)
- a) déterminer que les auditeurs des composantes ont la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui leur ont été confiées au niveau de la composante ;
  - b) si des informations sur les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives concernant l'auditeur d'une composante ou sur les résultats des inspections externes portant sur celui-ci ont été fournies à l'associé responsable de l'audit du groupe par le cabinet de

---

<sup>15</sup> Norme ISA 300, paragraphes 7 à 10A.

<sup>16</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 17.

<sup>17</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 25 et 26.

l'auditeur du groupe, ou ont autrement été mises à sa disposition, en apprécier la pertinence pour la détermination mentionnée à l'alinéa 26 a).

27. L'auditeur du groupe doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux travaux à effectuer à l'égard de la composante sans faire participer l'auditeur de la composante si :
- a) l'auditeur de la composante ne se conforme pas aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe<sup>18</sup> ; (Réf. : par. A69 et A70)
  - b) l'associé responsable de l'audit du groupe a de sérieuses préoccupations au sujet de l'un ou l'autre des points mentionnés aux paragraphes 23 à 26. (Réf. : par. A71)

#### Réalisation de la mission

28. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)<sup>19</sup>, 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 travaux, en prenant en considération : (Réf. : par. A72 à A77)
- 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 conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019) ;
  - b) les aspects de l'audit des états financiers du groupe qui font largement appel au jugement.

#### Communications avec les auditeurs des composantes

29. L'auditeur du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composantes au sujet de ses attentes à leur égard et de leurs responsabilités respectives, dont le fait qu'il s'attend à ce que les communications entre les auditeurs des composantes et lui aient lieu en temps opportun tout au long de l'audit du groupe. (Réf. : par. A78 à A87)

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

30. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>20</sup>, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité d'acquérir une compréhension : (Réf. : par. A88 à A91)
- a) du groupe et de son environnement, ce qui comprend : (Réf. : par. A93 à A95)
    - 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 du groupe et leur degré de similitude dans l'ensemble du groupe,
      - c. la mesure dans laquelle le recours à l'informatique est intégré dans le modèle d'entreprise du groupe,

---

<sup>18</sup> Norme ISA 200, paragraphe 14.

<sup>19</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 29.

<sup>20</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19 à 27.

- ii) les facteurs réglementaires ayant une incidence sur les entités et les unités du groupe,
  - iii) les mesures 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 et de 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. A96 à A99 et A102)
  - 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. A100 à A102)
  - 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 à la direction des entités ou des unités 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 du groupe. (Réf. : par. A103 à A105)

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

31. L'auditeur du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composantes en temps opportun pour les informer : (Réf. : par. A106)
- a) des questions qui, selon lui, sont pertinentes pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques par l'auditeur de la composante pour les besoins de l'audit du groupe ;
  - b) pour l'application de la norme ISA 550<sup>21</sup>, 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 il a connaissance, lorsque ces questions sont pertinentes pour les travaux de l'auditeur de la composante ; (Réf. : par. A107)
  - c) pour l'application de la norme ISA 570 (révisée)<sup>22</sup>, 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'auditeur du groupe, lorsque ces questions sont pertinentes pour les travaux de l'auditeur de la composante.
32. L'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de communiquer avec lui en temps opportun pour les informer :
- a) des questions concernant les informations financières de la composante qui, selon l'auditeur de la composante, sont pertinentes pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies

<sup>21</sup> Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 17.

<sup>22</sup> Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

significatives dans les états financiers du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

- b) des relations avec des parties liées que la direction du groupe ou l'auditeur du groupe n'ont pas identifiées antérieurement ; (Réf. : par. A107)
- c) des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité du groupe à poursuivre son exploitation qu'ils ont relevés, le cas échéant.

### **Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives**

33. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>23</sup>, en se fondant sur la compréhension qu'il a acquise conformément au paragraphe 30, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris en ce qui concerne le processus de consolidation. (Réf. : par. A108 à A113)

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

34. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>24</sup>, l'auditeur du groupe doit évaluer si les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques, qui ont été mises en œuvre par lui-même et par les auditeurs des composantes, fournissent une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A114 et A115)

### **Caractère significatif**

35. Pour l'application des normes ISA 320<sup>25</sup> et ISA 450<sup>26</sup>, lorsque des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir, dans les états financiers du groupe, proviennent de différentes composantes, l'auditeur 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 d'agrégation ; (Réf. : par. A116 à A120)
  - b) le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations financières de la composante doivent lui être communiquées, 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. A121)

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

36. L'auditeur du groupe doit communiquer aux auditeurs des composantes les montants établis conformément au paragraphe 35. (Réf. : par. A120 et A121)

---

<sup>23</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 28 à 34.

<sup>24</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

<sup>25</sup> Norme ISA 320, paragraphe 11.

<sup>26</sup> Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit*, paragraphe 5.

**Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives**

37. Pour l'application de la norme ISA 330<sup>27</sup>, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, ce qui implique de déterminer les composantes à l'égard desquelles des procédures d'audit complémentaires seront mises en œuvre et la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer au niveau de ces composantes. (Réf. : par. A124 à A139)

*Processus de consolidation*

38. L'auditeur 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 : (Réf. : par. A140)
- 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 ;
  - b) à évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation ; (Réf. : par. A141)
  - c) à évaluer si les jugements portés par la direction dans le cadre du processus de consolidation présentent des indices de parti pris possible de la direction ;
  - d) à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes qui sont associés au processus de consolidation.
39. 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'auditeur 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.
40. Si les états financiers du groupe englobent les informations financières d'une entité ou d'une unité ayant une date de clôture différente de celle du groupe, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de déterminer si des ajustements appropriés ont été apportés à ces informations financières conformément au référentiel d'information financière applicable.

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

41. Lorsque l'auditeur du groupe fait participer l'auditeur d'une composante à la conception ou à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, il doit communiquer avec celui-ci au sujet des questions qui, selon lui ou selon l'auditeur de la composante, sont pertinentes pour la conception des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.
42. Lorsque l'auditeur d'une composante détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en ce qui concerne des 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 conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019), l'auditeur du groupe

---

<sup>27</sup> Norme ISA 330, paragraphes 6 et 7.

doit évaluer le caractère approprié de la conception et de la mise en œuvre de ces procédures. (Réf. : par. A142)

43. Lorsque des auditeurs des composantes mettent en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation, y compris les sous-consolidations, l'auditeur 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. (Réf. : par. A143)
44. L'auditeur du groupe doit déterminer si les informations financières dont il est question dans les communications des auditeurs des composantes (voir l'alinéa 45 a)) sont celles qui sont incorporées dans les états financiers du groupe.

#### **Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux**

45. L'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composantes de lui communiquer les questions qui lui seront utiles pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Les communications des auditeurs des composantes doivent notamment : (Réf. : par. A144)
  - 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) indiquer si l'auditeur de la composante a effectué ou non les travaux demandés par l'auditeur du groupe ;
  - c) mentionner si l'auditeur de la composante s'est conformé ou non aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe ;
  - d) contenir des informations au sujet des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires, le cas échéant ;
  - e) faire état des anomalies, corrigées et non corrigées, qui ont été relevées par l'auditeur de la composante dans les informations financières de la composante et dont le montant est supérieur au seuil communiqué par l'auditeur du groupe conformément au paragraphe 36 ; (Réf. : par. A145)
  - f) faire mention des indices d'un parti pris possible de la direction ;
  - g) décrire toute déficience du système de contrôle interne relevée lors de la mise en œuvre des procédures d'audit ;
  - h) faire état de toute fraude avérée ou suspectée impliquant la direction de la composante ou des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe à l'égard de la composante, ou encore d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières de la composante ;
  - i) exposer les autres questions importantes que l'auditeur de la composante a communiquées ou prévoit de communiquer à la direction de la composante ou aux responsables de la gouvernance de la composante ;
  - j) exposer toute autre question qui peut présenter un intérêt pour l'audit du groupe ou que l'auditeur de la composante juge approprié de porter à l'attention de l'auditeur 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 ;

- k) exposer les constatations générales ou les conclusions de l'auditeur de la composante. (Réf. : par. A146)

46. L'auditeur du groupe doit :

- a) discuter – avec l'auditeur de la composante, la direction de la composante ou la direction du groupe, selon le cas – des questions importantes soulevées par les communications avec l'auditeur de la composante, dont celles mentionnées au paragraphe 45 ;
- b) évaluer si les communications avec l'auditeur de la composante conviennent à ses besoins. Si tel n'est pas le cas, l'auditeur du groupe doit tenir compte des incidences de cette situation sur l'audit du groupe. (Réf. : par. A147)

47. L'auditeur du groupe doit déterminer la nécessité d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes, et l'ampleur de cette revue, le cas échéant. Pour ce faire, il doit, dans chaque cas, prendre en considération : (Réf. : par. A148 et A149)

- a) la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués par l'auditeur de la composante ;
- b) la compétence et les capacités de l'auditeur de la composante selon la détermination réalisée en application de l'alinéa 26 a) ;
- c) la direction et la supervision de l'auditeur de la composante, et la revue de ses travaux.

48. Si l'auditeur du groupe conclut que les travaux de l'auditeur d'une composante ne sont pas adéquats par rapport à ses besoins, il doit décider des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre et déterminer si c'est lui ou l'auditeur d'une composante qui les mettra en œuvre.

#### **Événements postérieurs à la date de clôture**

49. Pour l'application de la norme ISA 560<sup>28</sup>, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de mettre en œuvre des procédures conçues pour l'identification des événements pouvant nécessiter un ajustement des états financiers du groupe ou la fourniture d'informations dans ceux-ci, ce qui comprend, s'il y a lieu, de demander à des auditeurs des composantes de mettre en œuvre des procédures. (Réf. : par. A150)

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

50. L'auditeur 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 ajustement des états financiers du groupe ou la fourniture d'informations dans ceux-ci. (Réf. : par. A150)

#### **Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus**

51. Pour l'application de la norme ISA 330<sup>29</sup>, l'auditeur du groupe doit 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 sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A151 à A155)

<sup>28</sup> Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la date de clôture*, paragraphes 6 et 7.

<sup>29</sup> Norme ISA 330, paragraphe 26.

52. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence, sur l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe, des anomalies non corrigées (qu'elles aient été relevées par l'auditeur du groupe ou portées à son attention par des auditeurs des composantes) et des cas où il a été impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A156)

### **Rapport de l'auditeur**

53. 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 d'audit sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A157 et A158)

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

#### *Communications avec la direction du groupe*

54. L'auditeur du groupe doit communiquer avec la direction du groupe au sujet des grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit, y compris une description sommaire des travaux à effectuer à l'égard des composantes du groupe. (Réf. : par. A159)
55. S'il détecte une fraude ou si une fraude est portée à son attention par l'auditeur d'une composante (voir l'alinéa 45 h)), ou encore si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'auditeur 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. A160)
56. L'auditeur d'une composante peut être tenu, en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour d'autres raisons, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe. En pareil cas, l'auditeur du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction de l'entité ou de l'unité de toute question dont il prend 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'auditeur du groupe doit s'entretenir du problème avec les responsables de la gouvernance du groupe. Si la question n'est toujours pas résolue, l'auditeur du groupe doit, sous réserve des considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisager la possibilité 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. A161 et A162)

#### *Communications avec les responsables de la gouvernance du groupe*

57. L'auditeur 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)<sup>30</sup> et d'autres normes ISA : (Réf. : par. A163)
- a) une description générale des travaux à effectuer à l'égard des composantes du groupe et de la nature de la participation prévue de l'auditeur du groupe aux travaux à effectuer par des auditeurs des composantes ; (Réf. : par. A164)

<sup>30</sup> Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

- b) les cas où la revue des travaux de l'auditeur d'une composante par l'auditeur du groupe a soulevé des préoccupations quant à la qualité de ces travaux, et les mesures prises par l'auditeur 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 informations ou aux personnes, 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 encore d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

*Communication des déficiences relevées dans le contrôle interne*

58. Pour l'application de la norme ISA 265<sup>31</sup>, l'auditeur du groupe doit déterminer si, parmi les déficiences du système de contrôle interne du groupe qui ont été relevées, le cas échéant, il y en a qui sont à communiquer aux responsables de la gouvernance du groupe ou à la direction du groupe. Pour ce faire, il doit prendre en considération les déficiences du contrôle interne qui ont été relevées par des auditeurs des composantes et qui ont été portées à son attention conformément à l'alinéa 45 g). (Réf. : par. A165)

**Documentation**

59. Il est nécessaire de préparer, conformément à la norme ISA 230<sup>32</sup>, 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 la nature, le calendrier et l'étendue des 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. Pour l'application de la norme ISA 230<sup>33</sup>, l'auditeur du groupe doit consigner dans la documentation de l'audit : (Réf. : par. A166 à A169 et A179 à A182)

- a) les questions importantes qui concernent toute restriction de l'accès aux informations du groupe ou aux personnes au sein du groupe et qui ont été prises en considération avant qu'il soit décidé d'accepter ou de maintenir la mission, ou qui sont apparues après, et la façon dont ces questions ont été traitées;
- b) le fondement de sa détermination des composantes pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe ; (Réf. : par. A170)
- c) ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, et le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations financières de la composante devaient lui être communiquées ;
- d) ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer que les auditeurs des composantes avaient la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui leur ont été confiées au niveau des composantes ; (Réf. : par. A171)

---

<sup>31</sup> Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction.*

<sup>32</sup> Norme ISA 230, paragraphe 8.

<sup>33</sup> Norme ISA 230, paragraphes 1 à 3, 9 à 11, A6 et A7, et annexe.

- e) les aspects clés de la compréhension du système de contrôle interne du groupe acquise conformément à l'alinéa 30 c) ;
- f) la nature, le calendrier et l'étendue de sa direction et de sa supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de sa revue de leurs travaux, y compris, le cas échéant, sa revue, effectuée conformément au paragraphe 47, d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes ; (Réf. : par. A172 à A178)
- g) les points concernant les communications avec les auditeurs des composantes, dont :
  - i) toute question relative à la fraude, aux parties liées ou à la continuité de l'exploitation communiquée conformément au paragraphe 32,
  - ii) les questions pertinentes par rapport à sa conclusion sur l'audit du groupe, selon le paragraphe 45, et la façon dont il a donné suite aux questions importantes dont il s'est entretenu avec les auditeurs des composantes, la direction d'une composante ou la direction du groupe ;
- h) son évaluation des constatations ou des conclusions des auditeurs des composantes concernant les questions qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers du groupe, et sa réponse à ces constatations ou ces conclusions.

\* \* \*

## **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

### **Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1 et 2)**

- A1. La présente norme ISA traite également des considérations particulières que doit prendre en compte l'associé responsable de l'audit du groupe ou l'auditeur du groupe, selon le cas, pour l'application des exigences et des indications énoncées dans la norme ISA 220 (révisée), 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<sup>34</sup> traite des missions pour lesquelles une revue de la qualité de la mission est requise. La norme ISQM 2<sup>35</sup> traite du mode de désignation et des 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 ses propres 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 aux audits des états financiers de groupe d'un tel sous-groupe réalisés en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.
- A4. Une entité juridique unique peut comporter plusieurs unités. C'est le cas par exemple des sociétés qui exercent leurs activités à divers emplacements, comme les banques qui ont plusieurs succursales. Lorsque ces unités présentent certaines caractéristiques – emplacements distincts, direction distincte ou systèmes d'information distincts (avec leur propre grand livre général), par exemple – et que leurs informations financières sont agrégées pour la préparation des états financiers

<sup>34</sup> Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 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.*

<sup>35</sup> Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions.*

de l'entité juridique unique, les états financiers ainsi préparés répondent à la définition d'états financiers de groupe, puisqu'ils incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation.

- A5. Il est possible qu'une entité juridique unique configure son système d'information de manière à permettre la saisie d'informations financières se rapportant à plus d'une gamme de produits ou services, que ce soit pour satisfaire à des obligations d'information légales ou réglementaires ou répondre à d'autres besoins de gestion. Dans ces circonstances, les états financiers de l'entité ne sont pas des états financiers de groupe, car ils n'incluent pas les informations financières agrégées de plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation. En outre, le simple fait de saisir de l'information distincte (par exemple, dans un grand livre auxiliaire) pour satisfaire à des obligations d'information légales ou réglementaires ou répondre à d'autres besoins de gestion n'entraîne pas la création d'entités ou d'unités distinctes (par exemple, des divisions) pour l'application de la présente norme ISA.

*Groupes et composantes* (Réf. : par. 4 et 5)

- A6. Le système d'information du groupe, y compris le processus d'information financière, peut ou non correspondre à la structure organisationnelle du groupe. Par exemple, il se peut qu'un groupe soit organisé sur la base de sa structure juridique, mais que son système d'information soit organisé par fonctions, par processus, par produits ou services (ou groupes de produits ou services) ou par emplacements géographiques à des fins de gestion ou de présentation de l'information.
- A7. Selon sa compréhension de la structure organisationnelle et du système d'information du groupe, l'auditeur du groupe peut décider de réunir les informations financières de certaines entités ou unités pour les besoins de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit. Par exemple, dans le cas d'un groupe comportant trois entités juridiques qui présentent des caractéristiques d'entreprise similaires, exercent leurs activités au même emplacement géographique, sont sous la même direction et utilisent le même système de contrôle interne, y compris le même système d'information, l'auditeur du groupe pourrait décider de traiter les trois entités juridiques comme une seule composante.
- A8. 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, l'auditeur du groupe peut déterminer que le centre de services partagés constitue une composante.
- A9. Dans sa détermination des composantes, il peut également être pertinent pour l'auditeur du groupe de prendre en considération la façon dont la direction s'y est prise pour définir ses secteurs opérationnels conformément aux obligations d'information du référentiel d'information financière applicable<sup>36</sup>.

*Participation d'auditeurs des composantes* (Réf. : par. 7 et 8)

- A10. Il se peut que l'auditeur d'une composante effectue un audit des états financiers de la composante en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, particulièrement lorsque cette composante est une entité juridique. L'auditeur du groupe peut, lorsque l'auditeur d'une composante réalise lui aussi, ou a déjà réalisé, un audit des états financiers de la composante, être en mesure d'utiliser les travaux d'audit de cet auditeur s'il les juge appropriés pour les besoins de l'audit du

<sup>36</sup> Voir, par exemple, la Norme internationale d'information financière (IFRS) 8 *Secteurs opérationnels*.

groupe. Par ailleurs, l'auditeur d'une composante peut également adapter les travaux effectués dans le cadre de l'audit des états financiers de la composante pour répondre aux besoins de l'auditeur du groupe. Dans tous les cas, les exigences de la présente norme ISA s'appliquent, y compris celles relatives à la direction et à la supervision des auditeurs des composantes et à la revue de leurs travaux.

- A11. La norme ISA 220 (révisée)<sup>37</sup> exige de l'associé responsable de la mission qu'il détermine que l'approche en matière de direction, de supervision et de revue tient compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Les exemples du paragraphe A76 de la présente norme ISA, qui illustrent les différentes façons dont l'associé responsable de l'audit du groupe peut assumer la responsabilité de diriger et de superviser les auditeurs des composantes, et d'effectuer la revue de leurs travaux, peuvent être utiles dans les cas où l'auditeur du groupe prévoit d'utiliser des travaux effectués dans le cadre d'un audit qui a déjà été réalisé à l'égard des états financiers d'une composante.
- A12. Comme le précise la norme ISA 200<sup>38</sup>, le risque de non-détection est lié à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures d'audit qui, selon l'auditeur, ramèneront le risque d'audit à un niveau suffisamment faible. Le risque de non-détection est fonction non seulement de l'efficacité d'une procédure d'audit, mais également de sa mise en œuvre par l'auditeur. Il est donc influencé par des facteurs comme une planification adéquate, l'affectation de ressources appropriées à la mission, l'exercice de l'esprit critique ainsi que la supervision et la revue des travaux d'audit réalisés.
- A13. Le risque de non-détection est un concept plus large que le risque d'agrégation qui est décrit à l'alinéa 14 a) et au paragraphe A19. Dans un audit de groupe, il peut y avoir une probabilité plus élevée que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, étant donné que les procédures d'audit peuvent être mises en œuvre séparément à l'égard des informations financières des composantes du groupe. Par conséquent, l'auditeur du groupe établit le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante de manière à ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation.

*Esprit critique* (Réf. : par. 9)

- A14. La norme ISA 220 (révisée)<sup>39</sup> contient des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, dont des partis pris inconscients de l'auditeur qui peuvent nuire à l'exercice de l'esprit critique lors de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit et de l'évaluation des éléments probants. Elle présente également des exemples de mesures que peut prendre l'équipe de mission pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission.
- A15. Les exigences et les modalités d'application pertinentes des normes ISA 315 (révisée en 2019)<sup>40</sup> et ISA 540 (révisée)<sup>41</sup>, et d'autres normes ISA, traitent de l'exercice de l'esprit critique et fournissent des exemples illustrant la manière dont la documentation peut attester que l'auditeur a fait preuve d'esprit critique.

<sup>37</sup> Norme ISA 220 (révisée), alinéa 30 b).

<sup>38</sup> Norme ISA 200, paragraphe A45.

<sup>39</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A34 à A36.

<sup>40</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A238.

<sup>41</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe A11.

- A16. Tous les membres de l'équipe de mission sont tenus de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit du groupe. La direction et la supervision des membres de l'équipe de mission, y compris des auditeurs des composantes, et la revue de leurs travaux peuvent aider l'auditeur du groupe à savoir si l'équipe de mission a exercé son esprit critique de manière appropriée.
- A17. Dans un audit de groupe, plusieurs facteurs peuvent avoir une incidence sur l'exercice de l'esprit critique. Par exemple :
- 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 ;
  - les structures complexes de certains groupes peuvent faire intervenir des facteurs qui viennent accroître la vulnérabilité aux risques d'anomalies significatives. De plus, une structure organisationnelle exagérément complexe peut représenter un facteur de risque de fraude, selon la norme ISA 240<sup>42</sup>, et faire en sorte que l'acquisition d'une compréhension de l'objet et des activités de certaines entités ou unités exige davantage de temps ou d'expertise ;
  - la nature et l'ampleur des opérations intragroupe (par exemple, opérations entre plusieurs entités et unités du groupe ou entre plusieurs parties liées), des flux de trésorerie et des accords de prix de cession interne peuvent causer des difficultés supplémentaires. Dans certains cas, ces éléments peuvent même donner lieu à des facteurs de risque de fraude ;
  - lorsque la direction du groupe impose des délais serrés pour la délivrance du rapport sur l'audit du groupe, les membres de l'équipe de mission peuvent se sentir pressés quand ils effectuent les travaux qui leur sont confiés. Dans ces circonstances, il se peut que l'équipe de mission ait à prendre plus de temps pour bien remettre en question les assertions de la direction, pour porter des jugements appropriés et pour procéder à une revue adéquate des travaux d'audit effectués.
- A18. Pour l'auditeur du groupe, faire preuve d'esprit critique implique notamment de demeurer attentif aux éventuelles incohérences entre les informations fournies par les auditeurs des composantes, par la direction des composantes et par la direction du groupe concernant des questions qui pourraient s'avérer importantes par rapport aux états financiers du groupe.

## Définitions

*Risque d'agrégation* (Réf. : alinéa 14 a))

- A19. Le risque d'agrégation est présent dans tous les audits d'états financiers, mais il est particulièrement important de le comprendre et d'y répondre dans un 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 proviennent de différentes composantes. En général, le risque d'agrégation augmente avec le nombre de composantes où des procédures d'audit sont mises en œuvre séparément, que ce soit par des auditeurs des composantes ou par d'autres membres de l'équipe de mission.

---

<sup>42</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, Annexe 1.

*Composante (Réf. : alinéa 14 b))*

A20. L'auditeur du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer les composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués. Comme il est expliqué au paragraphe A7, il est possible de réunir les informations financières de certaines entités ou unités pour les besoins de la planification et de la mise en œuvre des procédures d'audit. Toutefois, la responsabilité de l'auditeur du groupe en ce qui concerne l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe englobe toutes les entités et les unités dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe.

*Auditeur d'une composante (Réf. : alinéa 14 c))*

A21. Dans la présente norme ISA, le terme « équipe de mission » englobe l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes. Les auditeurs des composantes peuvent provenir d'un cabinet membre du réseau, d'un cabinet qui n'est pas membre du réseau ou du cabinet de l'auditeur du groupe (par exemple, d'un autre bureau du cabinet de l'auditeur du groupe).

A22. Dans certaines circonstances, il se peut que l'auditeur du groupe effectue des tests centralisés à l'égard des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir, ou qu'il mette en œuvre des procédures d'audit liées à une composante. En pareil cas, l'auditeur du groupe n'est pas considéré comme l'auditeur d'une composante.

A23. Le paragraphe 24 exige de l'auditeur du groupe qu'il demande aux auditeurs des composantes de confirmer qu'ils collaboreront avec lui et de lui indiquer, entre autres, s'ils effectueront les travaux qu'il leur demande. Le paragraphe A58 contient des indications concernant les cas où il n'est pas possible pour l'auditeur d'une composante de fournir une telle confirmation.

*Direction d'une composante (Réf. : alinéa 14 d))*

A24. La direction d'une 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. Si l'auditeur du groupe décide de réunir les informations financières de certaines entités ou unités qu'il considère comme une composante ou s'il juge qu'un centre de services partagés est une composante (voir les paragraphes A7 et A8), la direction de la composante s'entend alors des dirigeants qui sont responsables de l'activité (information financière ou traitement des opérations, selon le cas) qui fait l'objet des procédures d'audit mises en œuvre à l'égard de cette composante. Dans certaines circonstances, il se peut qu'il n'y ait pas de direction de la composante distincte et que la direction du groupe soit directement responsable de l'information financière ou d'autres activités de la composante.

*Associé responsable de l'audit du groupe (Réf. : alinéa 14 j))*

A25. Lorsque l'audit du groupe 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 de mission » 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 pour les besoins de l'audit du groupe.

*États financiers du groupe* (Réf. : par. 2 et alinéa 14 k)

- A26. 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. La présentation d'états financiers combinés pourrait être permise, par exemple, dans le cas d'entités qui, sans avoir d'entité mère, sont sous contrôle commun ou relèvent de la même direction.
- A27. Le terme « processus de consolidation » utilisé dans la présente norme ISA n'est pas censé être interprété de la même manière que « consolidation » et « états financiers consolidés », au sens donné à ces termes dans les définitions ou les descriptions fournies dans les référentiels d'information financière. Plus général, il désigne le processus suivi pour la préparation des états financiers d'un groupe.
- A28. 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. 11 et 16)

- A29. 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), particulièrement lorsque 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)<sup>43</sup> permet à l'associé responsable de la mission de se faire aider en confiant à d'autres membres de l'équipe de mission la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures. Ainsi, l'associé responsable de l'audit du groupe peut confier des procédures, des tâches ou des mesures à d'autres membres de l'équipe de mission, qui peuvent à leur tour les déléguer. Le cas échéant, la norme ISA 220 (révisée) exige que l'associé responsable de la mission conserve la responsabilité globale de la gestion et de l'atteinte de la qualité de la mission d'audit.
- A30. Les politiques ou procédures qui ont été établies par le cabinet, ou qui sont des exigences de réseau ou des services de réseau communs<sup>44</sup>, peuvent aider l'associé responsable de l'audit du groupe en facilitant les communications entre l'auditeur 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'auditeur du groupe.

---

<sup>43</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 15.

<sup>44</sup> Norme ISQM 1, paragraphes 48 à 52.

A31. Selon la norme ISA 220 (révisée)<sup>45</sup>, une culture qui promeut l'engagement qualité est d'autant plus claire et forte que les membres de l'équipe de mission adoptent les comportements attendus dans le cadre de la réalisation de la mission. Pour satisfaire à l'exigence de l'alinéa 16 a), l'associé responsable de l'audit du groupe peut communiquer directement avec les autres membres de l'équipe de mission (y compris les auditeurs des composantes) et renforcer son message par sa propre conduite (notamment en donnant l'exemple).

### **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. 17 et 18)*

A32. 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'auditeur 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, y compris les composantes qui sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence,
  - d'effectuer les travaux nécessaires à l'égard des informations financières des composantes, s'il y a lieu ;
- des ressources qui sont affectées à la mission ou qui seront mises à la disposition de l'équipe de mission, pour savoir si elles sont suffisantes et appropriées.

A33. Dans le cas d'une première mission d'audit de groupe, l'auditeur du groupe peut acquérir une compréhension des points mentionnés au paragraphe A32 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 ;
- des communications avec son prédécesseur ou avec la direction des composantes, s'il y a lieu.

---

<sup>45</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A28.

A34. Dans le cas d'une mission récurrente, il peut y avoir des changements importants ayant une incidence sur la capacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, par exemple des changements dans :

- la structure du groupe (acquisitions, cessions, coentreprises, réorganisations, changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe) ;
- les activités des composantes qui sont importantes par rapport au groupe ;
- 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) ;
- la compréhension de l'auditeur du groupe quant à l'intégrité et à la compétence de la direction du groupe ou d'une composante ;
- le référentiel d'information financière applicable.

A35. Des différences de culture, de langue, de législation ou de réglementation peuvent entraîner des difficultés supplémentaires lorsqu'il s'agit 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 ou territoire que l'auditeur du groupe. Par exemple, il peut y avoir des textes légaux ou réglementaires qui empêchent l'auditeur de la composante de transférer de la documentation hors de son pays ou de son territoire, ou encore une guerre, des troubles civils ou une épidémie qui limitent l'accès de l'auditeur du groupe aux éléments pertinents de la documentation d'audit préparée par l'auditeur de la composante. Le paragraphe A180 traite des solutions à envisager dans ces situations.

A36. 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'auditeur 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'il demande à consulter) (voir les paragraphes 20 et 21) ;
- les travaux à effectuer à l'égard des informations financières des composantes.

Les paragraphes A45 et A46 expliquent l'incidence possible de telles restrictions sur le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe.

*Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit (Réf. : par. 19)*

A37. La norme ISA 210<sup>46</sup> 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 cas. Ces termes et conditions mentionnent le référentiel d'information financière applicable. Voici des exemples de précisions supplémentaires qui peuvent être fournies dans les termes et conditions d'une mission d'audit de groupe :

- dans la mesure permise par les textes légaux ou réglementaires, les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes ne devraient faire l'objet d'aucune

---

<sup>46</sup> Norme ISA 210, paragraphe 9 et alinéa 10 d).

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'auditeur du groupe ;
- les communications entre les autorités de réglementation et les entités ou les unités concernant les questions d'information financière pouvant être pertinentes pour l'audit du groupe devraient être transmises à l'auditeur du groupe ;
- l'auditeur du groupe devrait être autorisé 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. 20 et 21)*

- A38. Le fait que l'accès aux informations ou aux personnes soit limité ne dispense pas l'auditeur du groupe de l'obligation d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A39. 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). Le paragraphe A180 décrit quelques solutions qui s'offrent à l'auditeur du groupe lorsque l'accès à la documentation d'audit de l'auditeur de la composante est limité.
- A40. Dans certaines circonstances où l'accès aux informations ou aux personnes est limité, il se peut que l'auditeur du groupe soit en mesure de trouver des solutions. Voici quelques exemples :
- Lorsque l'accès à la direction ou aux responsables de la gouvernance de la composante est limité, l'auditeur du groupe peut s'adresser à la direction ou aux responsables de la gouvernance du groupe pour qu'ils l'aident à lever les restrictions ou pour leur demander directement des informations.
  - Lorsque le groupe a une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'auditeur du groupe peut chercher à savoir s'il existe des dispositions (dans un accord de coentreprise ou une autre convention d'investissement, par exemple) sur l'accès du groupe aux informations financières de l'entité et, le cas échéant, demander à la direction du groupe de se prévaloir des droits pertinents.
  - Lorsque le groupe a des représentants parmi les membres du conseil de direction ou les responsables de la gouvernance d'une entité – comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence – dans laquelle il a une participation ne donnant pas le contrôle, l'auditeur du groupe peut demander à ces représentants s'ils peuvent lui fournir certaines informations, financières ou autres, auxquelles ils ont accès dans le cadre de ces fonctions.
- A41. Lorsque le groupe a une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'auditeur du groupe peut être en mesure d'obtenir des informations utilisables en tant qu'éléments probants à l'égard des informations financières de l'entité, même si son accès aux informations ou aux personnes au sein de l'entité est limité. Par exemple, il peut obtenir :
- des informations financières auprès de la direction du groupe, qui doit elle aussi obtenir les informations financières de cette entité – que le groupe ne contrôle pas – pour préparer les états financiers du groupe ;

- des informations qui sont accessibles au public, 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.

La question de savoir s'il est possible pour l'auditeur du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés<sup>47</sup> relève du jugement professionnel et repose notamment sur l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe et sur la prise en compte d'autres sources d'informations pouvant corroborer ou étoffer les éléments probants obtenus.

- A42. Lorsque le groupe a une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence et que l'accès aux informations ou aux personnes au sein de l'entité est limité, l'auditeur du groupe peut se demander s'il y a un manque de cohérence entre les restrictions en cause et les assertions de la direction du groupe quant au caractère approprié de l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence.
- A43. S'il ne lui est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, du fait que l'accès aux informations ou aux personnes est limité, l'auditeur du groupe peut :
- s'entretenir des restrictions d'accès avec son cabinet afin que celui-ci l'aide à établir un plan d'action approprié. Par exemple, le cabinet de l'auditeur du groupe peut communiquer avec la direction du groupe à propos des restrictions et l'encourager à communiquer avec les autorités de réglementation. Cela peut s'avérer utile lorsque les restrictions ont une incidence sur de nombreux audits réalisés dans le même pays ou territoire ou par le même cabinet, par exemple si une guerre, des troubles civils ou une épidémie touchent une puissance économique ;
  - être tenu, en vertu des textes légaux ou réglementaires, de communiquer avec les autorités de réglementation (par exemple, les autorités des marchés financiers) ou d'autres parties au sujet des restrictions.
- A44. 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'auditeur du groupe pourrait devoir remettre en question la fiabilité des réponses qu'il reçoit à ses demandes d'informations adressées à la direction du groupe ainsi que l'intégrité de celle-ci.

*Incidence, sur le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, de restrictions qui limitent l'accès aux informations ou aux personnes (Réf. : par. 20 et 21)*

- A45. La norme ISA 705 (révisée)<sup>48</sup> contient des exigences et des indications concernant les situations où l'auditeur du groupe est dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. L'Annexe 1 comporte un exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion d'audit de groupe avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'auditeur 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.

---

<sup>47</sup> Norme ISA 330, alinéa 7 b).

<sup>48</sup> Norme ISA 705 (révisée), *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

*Textes légaux ou réglementaires interdisant à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser la mission ou de démissionner* (Réf. : par. 20 et 21)

A46. 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 ou territoires, 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'auditeur du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont traitées dans la norme ISA 705 (révisée).

### **Stratégie générale d'audit du groupe et plan de mission d'audit du groupe**

*Processus continu et itératif de planification et de réalisation d'un audit de groupe* (Réf. : par. 22)

A47. Comme il est expliqué dans la norme ISA 300<sup>49</sup>, la planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais bien plutôt un processus continu et itératif qui commence souvent peu de temps après (ou à l'occasion de) l'achèvement de l'audit précédent et se poursuit jusqu'à l'achèvement de l'audit en cours. Par exemple, des événements inattendus, des changements de circonstances ou des éléments probants recueillis lors de la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires peuvent amener l'auditeur du groupe à modifier, en fonction de son évaluation révisée des risques, la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe et, par voie de conséquence, la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. L'auditeur du groupe peut également modifier sa détermination des composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués, de même que la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes. Selon la norme ISA 300<sup>50</sup>, 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.

*Établissement de la stratégie générale d'audit du groupe et du plan de mission d'audit du groupe* (Réf. : par. 22)

A48. Dans une première mission d'audit de groupe, l'auditeur du groupe peut avoir une compréhension préliminaire du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité grâce aux informations obtenues de la direction et des responsables de la gouvernance du groupe et, le cas échéant, grâce aux communications avec son prédécesseur ou avec la direction des composantes. S'il s'agit plutôt d'une mission d'audit de groupe récurrente, les audits des périodes précédentes peuvent lui permettre d'acquérir cette compréhension préliminaire. L'acquisition d'une compréhension préliminaire peut aider l'auditeur du groupe à définir des attentes initiales en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui peuvent constituer des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

<sup>49</sup> Norme ISA 300, paragraphe A2.

<sup>50</sup> Norme ISA 300, paragraphe 10.

- A49. Pour établir la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe, notamment en ce qui concerne les ressources nécessaires pour réaliser l'audit de groupe, l'auditeur du groupe peut également utiliser les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de la mission.
- A50. Le processus qui consiste à établir la stratégie générale d'audit du groupe et le plan de mission d'audit du groupe – ainsi que les attentes initiales en ce qui a trait aux catégories d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations à fournir qui peuvent constituer, au niveau des états financiers du groupe, des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes – peut aider l'auditeur du groupe à déterminer, de manière préliminaire, des éléments tels que les suivants :
- le mode d'exécution des travaux d'audit (centralisation des travaux, exécution des travaux au niveau des composantes, ou combinaison des deux) ;
  - la nature, le calendrier et l'étendue des travaux d'audit à effectuer à l'égard des informations financières des composantes (conception et mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques uniquement, des procédures d'audit complémentaires uniquement, ou des deux).

*Composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués (Réf. : alinéa 22 a))*

- A51. L'auditeur du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer les composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués. Voici des exemples de facteurs pouvant influencer sur cette détermination :
- la nature des événements ou des situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions qui se rapportent à une composante, par exemple :
    - entités ou unités nouvellement créées ou acquises,
    - entités ou unités ayant connu des changements importants,
    - opérations importantes avec des parties liées,
    - opérations importantes conclues hors du cadre normal des activités de l'entité,
    - fluctuations anormales détectées au moyen des procédures analytiques mises en œuvre au niveau du groupe conformément à la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>51</sup> ;
  - le fait que les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, dans les états financiers du groupe, proviennent de différentes composantes, compte tenu de l'ampleur et de la nature des actifs, des passifs et des opérations se rattachant à l'emplacement ou à l'unité par rapport aux états financiers du groupe ;
  - le fait que l'on s'attende ou non à ce que les travaux d'audit qu'il est prévu d'effectuer à l'égard des informations financières des composantes identifiées fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour l'ensemble des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes qui se trouvent dans les états financiers du groupe ;

---

<sup>51</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 14 b).

- la nature et l'étendue des anomalies détectées dans les informations financières de la composante ou des déficiences du contrôle relevées par rapport à cette composante lors des audits des périodes précédentes ;
- la nature des contrôles et l'étendue de leurs points communs dans l'ensemble du groupe et 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.

*Ressources* (Réf. : alinéa 22 b))

A52. Les éléments dont l'auditeur du groupe tient compte lorsqu'il détermine les ressources nécessaires pour réaliser l'audit du groupe et la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes relèvent du jugement professionnel. Ils peuvent notamment inclure :

- la compréhension concernant le groupe, les composantes du groupe à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués et le mode d'exécution de ces travaux (centralisation des travaux, exécution au niveau des composantes ou combinaison des deux) ;
- la connaissance et l'expérience que possède l'équipe de mission. Par exemple, il est possible que les auditeurs des composantes aient une plus grande expérience et une connaissance plus approfondie que l'auditeur du groupe quant aux secteurs d'activité des composantes, aux textes légaux ou réglementaires locaux, aux pratiques commerciales, à la langue et à la culture. Par ailleurs, certaines questions complexes peuvent nécessiter la participation d'experts choisis par l'auditeur ;
- les attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives ;
- l'ampleur ou 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 à des auditeurs des composantes pour certains emplacements ;
- les dispositions prises relativement à l'accès. Par exemple, si l'auditeur du groupe n'a qu'un accès limité à une composante dans un pays ou territoire donné, il pourrait être obligé de faire appel à des auditeurs des composantes ;
- 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, et son degré de centralisation. Par exemple, la probabilité que l'on fasse appel à des auditeurs des composantes augmente lorsque le système de contrôle interne du groupe est décentralisé ;
- l'expérience acquise par le passé auprès des auditeurs des composantes.

A53. Les auditeurs des composantes peuvent participer à différentes étapes de l'audit. Par exemple, ils peuvent concevoir ou mettre en œuvre :

- des procédures d'évaluation des risques ;
- des procédures visant à répondre à l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

A54. La nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes sont fonction des faits et des circonstances propres à la mission d'audit du groupe. Il arrive souvent que des auditeurs des composantes participent à toutes les étapes de l'audit, mais l'auditeur du groupe peut

aussi décider de les faire participer à une seule étape. Lorsqu'il n'a pas l'intention de faire participer des auditeurs des composantes à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, l'auditeur du groupe peut tout de même s'entretenir avec eux pour savoir s'il y a des changements importants, dans les activités ou le système de contrôle interne des composantes, qui pourraient avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

- A55. Selon la norme ISA 300<sup>52</sup>, l'associé responsable de l'audit et les autres membres clés de l'équipe de mission sont tenus de participer à la planification de l'audit. Lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes, il se peut qu'une ou plusieurs personnes parmi eux soient des membres clés de l'équipe de mission et participent par conséquent à la planification de l'audit du groupe. La participation d'auditeurs des composantes à la planification de l'audit permet de tirer profit de leur expérience et de leurs connaissances, et d'accroître ainsi l'efficacité et l'efficience du processus de planification. L'associé responsable de l'audit du groupe exerce son jugement professionnel pour choisir les auditeurs des composantes qui participeront à la planification de l'audit. Parmi les facteurs pouvant influencer sur son choix, il y a la nature, le calendrier et l'étendue de la participation prévue d'auditeurs des composantes à la conception et à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires.
- A56. Comme il est expliqué dans la norme ISQM 1<sup>53</sup>, il peut arriver que les honoraires prévus 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 ou réglementaires applicables. Les honoraires, y compris leur répartition entre les auditeurs des composantes, et la mesure dans laquelle ils sont liés aux ressources nécessaires peuvent faire partie des considérations particulières à prendre en compte dans une mission d'audit de groupe. Par exemple, dans un audit de groupe, il peut arriver que les priorités du cabinet sur le plan des finances et de l'exploitation imposent des limites lorsqu'il s'agit de déterminer les composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués et les ressources nécessaires, y compris la participation d'auditeurs des composantes. En pareilles circonstances, ces limites n'ont pas préséance sur la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe en ce qui concerne l'atteinte de la qualité au niveau de la mission ni sur l'exigence pour l'auditeur du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe.

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

Capacité de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composantes  
(Réf. : par. 23 et 24)

- A57. En vue de l'appréciation de la question de savoir s'il sera à même de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composantes, l'auditeur du groupe peut se renseigner au sujet de l'existence de restrictions qui limitent la capacité des auditeurs des composantes de communiquer avec lui, notamment leur capacité de lui donner accès à la documentation de l'audit. Il peut aussi acquérir une compréhension lui permettant de déterminer si des éléments probants liés aux composantes situées dans un autre pays ou territoire pourraient devoir être traduits, s'ils n'existent que dans une autre langue, pour qu'il puisse les utiliser.

<sup>52</sup> Norme ISA 300, paragraphe 5.

<sup>53</sup> Norme ISQM 1, paragraphe A74.

A58. S'il n'est pas possible pour l'auditeur d'une composante de collaborer avec l'auditeur du groupe, ce dernier peut :

- demander à l'auditeur de la composante d'expliquer son raisonnement ;
- être à même de prendre des mesures appropriées pour résoudre la situation, comme ajuster la nature des travaux demandés. Il se peut aussi que l'auditeur du groupe soit obligé d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux travaux à effectuer à l'égard de la composante sans faire participer l'auditeur de la composante, conformément au paragraphe 27.

Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Réf. : par. 25)

A59. 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 la mission d'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 ou territoire, 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.

A60. Pour ce qui est d'informer les auditeurs des composantes des règles de déontologie pertinentes, l'auditeur 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.

Ressources affectées à la mission (Réf. : par. 26)

A61. La norme ISA 220 (révisée)<sup>54</sup> exige que l'associé responsable de la mission détermine que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission en temps opportun. Si les ressources mises à la disposition de l'équipe de mission par rapport aux travaux à effectuer par l'auditeur d'une composante ne sont pas suffisantes et appropriées, l'associé responsable de l'audit du groupe peut s'entretenir de la question avec l'auditeur de la composante, la direction du groupe ou le cabinet de l'auditeur du groupe, puis demander à l'auditeur de la composante ou au cabinet de l'auditeur du groupe de mettre à la disposition de l'équipe de mission des ressources suffisantes et appropriées.

Compétence et capacités des auditeurs des composantes

A62. La norme ISA 220 (révisée)<sup>55</sup> fournit des indications sur les aspects que l'associé responsable de la mission peut prendre en considération lorsqu'il détermine la compétence et les capacités de l'équipe de mission. Cette détermination est particulièrement importante dans le cadre d'un audit de groupe où l'équipe de mission inclut des auditeurs des composantes. Selon la norme ISA 220 (révisée)<sup>56</sup>, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que le cabinet ou l'associé responsable de la mission prenne des mesures différentes de celles qui s'appliquent à ses membres, et ce, pour acquérir une compréhension permettant de déterminer si une personne – en l'occurrence, l'auditeur d'une composante – provenant d'un autre cabinet possède la compétence et les capacités

<sup>54</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

<sup>55</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A71.

<sup>56</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A24.

appropriées pour réaliser la mission d'audit.

- A63. La question de savoir si l'auditeur d'une composante a la compétence et les capacités appropriées relève du jugement professionnel et dépend de la nature et des circonstances de la mission d'audit du groupe. Cette détermination 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.
- A64. Pour déterminer si les auditeurs des composantes ont la compétence et les capacités appropriées pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui leur sont confiées à l'égard de leur composante, 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 mesure dans laquelle l'auditeur du groupe et l'auditeur de la composante sont assujettis à un système commun de gestion de la qualité. Par exemple, il peut se demander si l'auditeur 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, la supervision et 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 obtenues au sujet de l'auditeur de la composante grâce aux interactions avec la direction, les responsables de la gouvernance et d'autres membres clés du personnel de la composante (par exemple, les auditeurs internes).
- A65. 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'auditeur du groupe communique à l'auditeur du groupe, notamment :
    - les communications continues du cabinet se rapportant au processus de suivi et de prise

de mesures correctives, lorsque l'auditeur du groupe et l'auditeur de la composante sont du même cabinet<sup>57</sup>,

- les informations provenant du réseau sur les résultats des activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets qui en sont membres<sup>58</sup>,
- les informations obtenues 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 ;
- à s'entretenir de l'évaluation des risques d'anomalies significatives avec l'auditeur de la composante ;
- à demander à l'auditeur de la composante de confirmer par écrit sa compréhension des points mentionnés au paragraphe 25 ;
- à s'entretenir de la compétence et des capacités de l'auditeur de la composante avec des collègues, au sein du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe, qui ont déjà travaillé directement avec lui ;
- à obtenir les rapports d'inspection externe publiés.

A66. Il se peut que le cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe et 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 communs<sup>59</sup>. Lorsqu'il détermine si l'auditeur de la composante a la compétence et les capacités appropriées pour effectuer des travaux utilisés 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<sup>60</sup>, 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.

#### Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix

A67. La norme ISA 220 (révisée)<sup>61</sup> exige de l'associé responsable de la mission qu'il détermine que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur qui ne font pas partie de cette équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission d'audit. Lorsque l'auditeur d'une composante a recours à un expert de son choix, il peut être nécessaire pour l'associé responsable de l'audit du groupe d'obtenir certains renseignements auprès de cet auditeur. L'entretien peut porter, par exemple, sur l'évaluation, par l'auditeur de la composante, de la compétence et des capacités de l'expert.

<sup>57</sup> Norme ISQM 1, paragraphe 47.

<sup>58</sup> Norme ISQM 1, alinéa 51 b).

<sup>59</sup> Norme ISQM 1, paragraphes A19 et A175.

<sup>60</sup> Norme ISQM 1, paragraphes 48 et 49.

<sup>61</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 26.

## Outils et techniques automatisés

A68. Lorsqu'il détermine 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 et de techniques automatisés. Par exemple, si l'auditeur du groupe exige des auditeurs des composantes qu'ils utilisent certains outils et techniques automatisés particuliers pour mettre en œuvre les procédures d'audit, il peut, comme le prévoit la norme ISA 220 (révisée)<sup>62</sup>, leur mentionner que cette utilisation doit être conforme à ses instructions.

## Incidence de la compréhension qu'a l'auditeur du groupe de l'auditeur d'une composante (Réf. : par. 27)

A69. La norme ISA 220 (révisée)<sup>63</sup> exige que l'associé responsable de la mission assume la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe de mission aient été informés des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit, ainsi que des politiques ou des procédures connexes du cabinet, notamment en ce qui concerne les circonstances pouvant entraîner un manquement aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe de mission lorsqu'ils prennent connaissance de manquements. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent également traiter des manquements des auditeurs des composantes aux règles d'indépendance et des mesures que l'auditeur du groupe peut prendre dans ces circonstances, selon les règles de déontologie pertinentes. En outre, des règles de déontologie ou des textes légaux ou réglementaires pertinents peuvent préciser les questions particulières à communiquer aux responsables de la gouvernance lorsqu'un manquement aux règles d'indépendance est découvert<sup>64</sup>.

A70. Si l'auditeur d'une composante a manqué aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe et que la situation (c'est-à-dire le manquement) n'a pas été résolue de manière satisfaisante conformément aux dispositions des règles de déontologie pertinentes, l'auditeur du groupe ne peut pas utiliser les travaux de cet auditeur.

A71. On entend par « sérieuses préoccupations » des préoccupations qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur du groupe, ne peuvent être résolues. S'il y a des préoccupations moins graves qui ne sont pas considérées comme sérieuses 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'associé responsable de l'audit du groupe soit en mesure de remédier à la situation en augmentant la participation de l'auditeur du groupe 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. 28)

A72. La norme ISA 220 (révisée)<sup>65</sup> exige que l'associé responsable de la mission détermine que, en ce qui

<sup>62</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A65.

<sup>63</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 17.

<sup>64</sup> Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A31.

<sup>65</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 30.

concerne leur nature, leur calendrier et leur étendue, la direction, la supervision et la revue sont planifiées et exercées ou réalisées conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit ainsi que des ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission. Dans un audit de groupe, l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue dépendra généralement des politiques ou procédures du cabinet de l'auditeur du groupe et des réponses propres à la mission d'audit du groupe.

- A73. Dans un audit de groupe, particulièrement lorsque l'équipe de mission compte un grand nombre d'auditeurs de composantes répartis en plusieurs endroits, l'associé responsable de l'audit du groupe peut – pour s'acquitter de 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 – se faire aider en confiant à d'autres membres de l'équipe de mission la conception et la mise en œuvre de procédures, de tâches ou de mesures (voir également le paragraphe 11).
- A74. Si des auditeurs des composantes ne font pas partie du même cabinet que l'auditeur 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 prenne 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'auditeur du groupe aux auditeurs des composantes). La norme ISA 220 (révisée) donne des exemples de mesures qui peuvent devoir être prises dans ces circonstances<sup>66</sup>.
- A75. 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, 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'auditeur du groupe a déterminé qu'une composante donnée est à l'origine d'un risque important, il pourrait être approprié d'augmenter 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 plus détaillée ;
  - la compétence et les capacités des auditeurs des composantes qui effectuent les travaux d'audit. Par exemple, si l'auditeur du groupe n'a pas d'expérience antérieure de travail avec l'auditeur d'une composante, il peut communiquer des instructions plus détaillées, accroître la fréquence des entretiens ou des autres interactions avec l'auditeur de la composante, ou encore confier la supervision des travaux en cours d'exécution par cet auditeur à des personnes plus expérimentées ;
  - l'emplacement des membres de l'équipe de mission (y compris la mesure dans laquelle ils sont dispersés), notamment lorsque des centres de services sont utilisés ;
  - l'accès à la documentation de l'audit préparée par les auditeurs des composantes. Par exemple, lorsque des textes légaux ou réglementaires empêchent le transfert de la

<sup>66</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A24 et A25.

documentation préparée par l'auditeur d'une composante hors du pays ou du territoire de ce dernier, il est possible que l'auditeur du groupe soit en mesure de faire la revue de cette documentation à l'endroit où se situe l'auditeur de la composante ou à distance, en ayant recours aux technologies, pourvu qu'aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdise (voir également les paragraphes A179 et A180).

A76. L'associé responsable de l'audit du groupe peut assumer la responsabilité de diriger et de superviser les auditeurs des composantes, et d'effectuer la revue de leurs travaux, de différentes façons. Il peut, par exemple :

- communiquer avec les auditeurs des composantes tout au long de l'audit du groupe, notamment dans le cadre des communications exigées par la présente norme ISA ;
- 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 ;
- faire la revue, en personne ou à distance, de la documentation de l'audit préparée par les auditeurs des composantes, si les textes légaux et réglementaires le permettent ;
- participer à la rencontre de fin de mission ou aux autres rencontres clés réunissant l'auditeur de la composante et la direction de la composante.

A77. Pour l'application de la norme ISA 220 (révisée)<sup>67</sup>, l'associé responsable de l'audit du groupe est tenu de passer en revue la documentation de l'audit à divers moments opportuns au cours de la mission d'audit, notamment la documentation – pertinente au regard de l'audit du groupe – se rapportant aux éléments suivants :

- les questions importantes ;
- les jugements importants, y compris ceux qui concernent les points délicats ou litigieux relevés pendant la mission d'audit, et les conclusions tirées ;
- les autres questions qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinentes au regard de ses responsabilités.

La revue de cette documentation par l'associé responsable de l'audit du groupe est souvent effectuée au cours de l'audit du groupe et comprend la revue d'éléments pertinents de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes (voir également le paragraphe A148).

*Communications avec les auditeurs des composantes* (Réf. : par. 29)

A78. Lorsque les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes concernant les responsabilités de chacun sont claires et ont lieu en temps opportun et que des orientations précises sont communiquées aux auditeurs des composantes quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des travaux à effectuer et aux questions qui sont censées être communiquées à l'auditeur du groupe, on dispose de bases plus solides pour établir une communication bilatérale efficace entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes. 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'auditeur du groupe. Elle offre

---

<sup>67</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 31, A92 et A93.

aussi à l'associé responsable de l'audit du groupe une occasion de réitérer l'importance pour les auditeurs des composantes de faire preuve d'esprit critique dans le cadre des travaux qu'ils effectuent pour les besoins de l'audit du groupe.

A79. Voici d'autres facteurs pouvant également contribuer à une communication bilatérale efficace :

- la clarté des instructions communiquées aux auditeurs des composantes, particulièrement lorsqu'ils proviennent d'un autre cabinet et qu'ils ne sont pas au fait des politiques ou des procédures du cabinet de l'auditeur du groupe ;
- une compréhension commune quant au fait que les auditeurs des composantes peuvent discuter des travaux d'audit qui leur sont demandés, selon leur connaissance ou leur compréhension des composantes ;
- une compréhension commune des questions pertinentes et des actions attendues par suite du processus de communication ;
- la forme des communications. Par exemple, pour les questions urgentes, il peut être plus approprié de tenir une réunion que d'échanger des courriels ;
- une compréhension commune de la ou des personnes, parmi l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes, qui sont responsables de la gestion des communications concernant certaines questions particulières ;
- la façon dont les auditeurs des composantes sont censés donner suite aux questions communiquées par l'auditeur du groupe et rendre compte des mesures prises.

A80. Les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes dépendent des faits et circonstances propres à la mission d'audit du groupe, y compris la nature et l'étendue de la participation des auditeurs des composantes et la mesure dans laquelle l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes sont assujettis à des systèmes communs de gestion de la qualité, sont visés par des exigences de réseau communes ou utilisent des services de réseau communs.

#### Forme des communications

A81. La forme des communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes peut varier en fonction de facteurs tels que la nature des travaux d'audit demandés aux auditeurs des composantes et le degré d'intégration des capacités de communication dans les outils d'audit utilisés pour l'audit du groupe.

A82. La forme des communications peut aussi dépendre de facteurs tels que les suivants :

- l'importance, la complexité et le caractère urgent de la question ;
- le fait que la question ait été communiquée ou non à la direction et aux responsables de la gouvernance du groupe, ou qu'elle soit censée l'être ou non.

A83. Les communications entre l'auditeur du groupe et l'auditeur d'une composante ne se font pas nécessairement toujours par écrit. Les communications écrites (par exemple, des instructions relatives aux tâches à effectuer) peuvent cependant compléter les communications verbales entre l'auditeur du groupe et l'auditeur d'une composante lorsque l'auditeur du groupe souhaite mettre en relief certains points ou favoriser une compréhension commune de certaines questions. En outre, l'auditeur du groupe peut rencontrer l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des

questions importantes ou pour revoir les éléments pertinents de la documentation d'audit préparée par ce dernier.

- A84. Le paragraphe 45 exige de l'auditeur du groupe qu'il demande aux auditeurs des composantes de lui communiquer les questions qui lui seront utiles pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Comme il est expliqué au paragraphe 146, la forme et le contenu des prestations livrables de l'auditeur d'une composante dépendent de la nature et de l'étendue des travaux d'audit qui lui sont demandés.
- A85. Quelle que soit la forme des communications, les exigences en matière de documentation contenues dans la présente norme et dans d'autres normes ISA s'appliquent.

#### Calendrier des communications

- A86. 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 première mission d'audit de groupe, 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. 25 et 29)

- A87. Il se peut qu'en appliquant la norme ISA 250 (révisée)<sup>68</sup>, 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 composante<sup>69</sup>. L'obligation de l'associé responsable de l'audit du groupe de communiquer les cas avérés ou suspectés de non-conformité peut aussi s'appliquer en ce qui concerne les auditeurs qui auditent les états financiers d'une entité ou d'une unité en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, mais qui n'effectuent pas, à l'égard de ces états financiers, des travaux d'audit pour les besoins de l'audit du groupe.

#### **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. 30)

- A88. La norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>70</sup> contient des exigences et des indications sur la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne de l'entité. L'Annexe 2 de la présente norme ISA donne des exemples de points concernant le contrôle interne qui peuvent faciliter, dans le contexte d'un groupe, l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne, ainsi que des précisions sur l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019) aux audits d'états financiers de groupe.

<sup>68</sup> Norme ISA 250 (révisée), *Prise en compte des textes légaux et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

<sup>69</sup> Voir, par exemple, les paragraphes R360.17 et R360.18 de 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).

<sup>70</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19 à 27 et A50 à A183.

A89. Il est possible d'acquérir une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe au moyen de communications avec :

- la direction du groupe, la direction des composantes ou d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, dont les membres de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) ou 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.

A90. Il y a différentes façons de s'y prendre pour acquérir une compréhension du groupe, identifier les risques d'anomalies significatives et procéder 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, lorsque des auditeurs des composantes participent à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, il se peut que l'auditeur du groupe ait à leur communiquer l'approche qu'il privilégie ou à leur fournir des instructions.

*Entretiens entre les membres de l'équipe de mission* (Réf. : par. 30)

A91. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>71</sup>, l'associé responsable de l'audit du groupe et les autres membres clés de l'équipe de mission sont tenus de s'entretenir de l'application du référentiel d'information financière applicable ainsi que de la vulnérabilité des états financiers du groupe aux anomalies significatives. Différents facteurs, dont les attentes initiales quant aux risques d'anomalies significatives et à la participation prévue d'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.

A92. 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. Selon la norme ISA 240<sup>72</sup>, ces entretiens doivent viser tout particulièrement à déterminer où et comment les états financiers de l'entité sont susceptibles de comporter des anomalies significatives résultant de fraudes, et comment une fraude aurait pu être perpétrée ;
- 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

<sup>71</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 17.

<sup>72</sup> Norme ISA 240, paragraphe 16.

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 d'une composante 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 discuter de toute fraude détectée ou de tout indice de l'existence d'une fraude ;
- d'identifier les risques d'anomalies significatives qui sont pertinents pour les composantes et pour lesquels il peut y avoir des obstacles qui entravent l'exercice de l'esprit critique ;
- 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, si ce n'est pas le cas, comment les différences entre les méthodes comptables sont détectées et ajustées (lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige) ;
- 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 ;
- d'échanger 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 ;
- 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, la direction d'une composante ou l'équipe de mission ;
- de discuter des relations ou des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées par la direction du groupe ou la direction d'une composante, et de toute autre partie liée dont l'équipe de mission a connaissance.

*Le groupe et son environnement* (Réf. : alinéa 30 a))

A93. La compréhension de la structure organisationnelle et du modèle d'entreprise du groupe peut éclairer l'auditeur 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 des textes légaux ou réglementaires complexes dans plusieurs pays ou territoires, 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 territoires ou que sa structure de propriété change en raison de la création, de l'acquisition ou de la cession d'entités, ou de la formation d'une coentreprise. Ces facteurs peuvent accroître la vulnérabilité aux anomalies significatives.
- A94. L'acquisition d'une compréhension du degré de similitude des activités et des branches d'activité du groupe peut aider à identifier, parmi les risques d'anomalies significatives, ceux qui sont similaires dans l'ensemble des composantes et à concevoir une réponse appropriée.
- A95. 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 de ces mesures de la performance peut contribuer à l'identification :
- de secteurs où il y a une vulnérabilité accrue aux 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 30 c)i)

- A96. 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 d'agrégation). 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 directs<sup>73</sup>.
- A97. La compréhension des composantes du système de contrôle interne du groupe englobe celle des points communs que présentent les contrôles de ces composantes dans l'ensemble du groupe. Pour comprendre les points communs, dans l'ensemble du groupe, par rapport à un contrôle, il peut être pertinent de 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 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.
- A98. Il est souvent nécessaire d'exercer un jugement pour déterminer si un contrôle est un contrôle commun. Par exemple, la direction du groupe peut exiger que toutes les entités et unités effectuent une évaluation mensuelle du classement chronologique des comptes clients effectué par une application informatique en particulier. Si les balances chronologiques sont générées par différentes applications informatiques ou si la mise en place de l'application informatique diffère entre les entités ou unités, il peut y avoir lieu de se demander si le contrôle peut être considéré comme un contrôle commun. En effet, la conception du contrôle peut différer en raison de l'existence de différentes applications informatiques (on peut se demander, par exemple, si l'application informatique est configurée de la même façon dans l'ensemble des composantes, et s'il existe des contrôles généraux informatiques efficaces visant les différentes applications informatiques).
- A99. 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

---

<sup>73</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A5.

niveaux d'agrégation), 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). Il se peut que des opérations traitées dans un centre de services partagés fassent l'objet d'un traitement et de contrôles connexes qui fonctionnent de la même façon, quelle que soit l'entité ou l'unité (par exemple, il est possible que les processus, les risques et les contrôles soient les mêmes, quelle que soit la source des opérations). 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-alinéas 30 c)i) et ii))

A100. 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).

A101. 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 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 entité ou une unité, mais traitées par le centre de services partagés).

A102. L'auditeur du groupe peut faire appel à des auditeurs des composantes pour effectuer des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles communs ou des contrôles visant des activités centralisées. En pareil cas, il est important pour l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes de collaborer de façon efficace, car c'est sur les éléments probants recueillis au moyen de ces tests que se fondera la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de corroboration à mettre en œuvre dans l'ensemble du groupe.

Communication des questions qui sont importantes pour la préparation des états financiers du groupe (Réf. : sous-alinéa 30 c)iv))

A103. 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'auditeur du groupe sur la façon dont s'effectuent les ajustements, les rapprochements et les reclassements, et l'aider à savoir s'ils sont effectués 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

A104. Pour l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>74</sup>, l'auditeur du groupe est tenu 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 des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Par exemple, 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.

A105. Pour acquérir une compréhension des instructions ou des politiques, l'auditeur 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 seront conformes 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 nécessaires 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,
  - indiquent le calendrier à respecter pour la communication des informations financières.

*Points à considérer lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes* (Réf. : par. 31 et 32)

A106. Au cours de l'audit du groupe, l'auditeur du groupe peut communiquer à d'autres auditeurs de composantes les questions mentionnées au paragraphe 31, lorsqu'elles sont pertinentes pour leurs travaux. Des exemples d'autres questions qu'il peut être nécessaire de communiquer en temps opportun au cours des travaux des auditeurs des composantes sont fournis au paragraphe A144.

A107. 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 liées<sup>75</sup>. 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 :

<sup>74</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), alinéa 25 b).

<sup>75</sup> Norme ISA 550, paragraphe 2.

- 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 tout au long de la planification et la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200<sup>76</sup> est donc particulièrement important dans ces circonstances.

**Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives** (Réf. : par. 33)

A108. Le processus d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers 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)<sup>77</sup>, l'auditeur définit des attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives et procède 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 se fondant sur la compréhension qu'il a acquise du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe.

A109. 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'auditeur du groupe. À la lumière de ces attentes, ce dernier peut décider, et décidera souvent, de faire participer des auditeurs des composantes à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques ; il est en effet possible que les auditeurs des composantes aient, à l'égard des entités ou des unités, une connaissance et une expérience directes pouvant s'avérer 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.

A110. En ce qui concerne les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, c'est l'auditeur du groupe qui assume la responsabilité de l'évaluation du risque inhérent. Pour faire cette évaluation, il convient de déterminer la probabilité et l'ampleur des anomalies, en se demandant comment, et dans quelle mesure<sup>78</sup> :

- les facteurs de risque inhérent ont une incidence sur la possibilité que les assertions pertinentes comportent des anomalies ;
- les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ont une incidence sur l'évaluation du risque inhérent pour ce qui est des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

<sup>76</sup> Norme ISA 200, paragraphe 15.

<sup>77</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A126.

<sup>78</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 31.

A111. En se fondant sur les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre, l'auditeur du groupe peut déterminer qu'un risque d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe existe seulement pour les 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 ou pour les entités ou unités dont les activités sont semblables.

A112. L'Annexe 3 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, y compris en ce qui concerne le processus de consolidation.

### *Fraude*

A113. Pour l'application de la norme ISA 240<sup>79</sup>, 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 procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes au niveau des assertions. 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, du risque 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 les états financiers du groupe et pour y répondre, notamment des informations concernant les risques de fraude qu'elle a spécifiquement identifiés ou les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir pour lesquels le risque de fraude est plus élevé ;
- la possibilité qu'il y ait des composantes davantage exposées à des risques 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 ;
- 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, s'il y a lieu, par la direction des composantes, les auditeurs des composantes et d'autres personnes) lorsque l'auditeur du groupe leur a demandé s'ils avaient connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant une composante ou le groupe.

---

<sup>79</sup> Norme ISA 240, paragraphes 26 et 31.

*Points à considérer lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes* (Réf. : par. 34)

A114. La responsabilité d'acquérir une compréhension du groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et du système de contrôle interne du groupe – afin de disposer d'une base suffisante pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe conformément au paragraphe 33 – demeure la responsabilité de l'auditeur du groupe, même lorsque celui-ci fait participer des auditeurs des composantes à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques.

A115. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>80</sup>, l'auditeur est tenu, lorsque les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques ne fournissent pas une base appropriée pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques jusqu'à ce qu'il obtienne des éléments probants qui fournissent une telle base.

**Caractère significatif**

*Seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante* (Réf. : alinéa 35 a))

A116. L'alinéa 35 a) exige de l'auditeur du groupe qu'il détermine un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante pour chacune des composantes à l'égard desquelles des procédures d'audit sont mises en œuvre concernant des informations financières. Il est possible que le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante soit différent pour chacune des composantes. De plus, il n'est pas nécessaire que le seuil de signification pour les travaux au niveau d'une composante particulière corresponde à une fraction donnée du seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe. Il se peut donc que la somme des seuils de signification pour les travaux au niveau des composantes excède le seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe.

A117. La présente norme ISA n'exige pas qu'un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante soit fixé pour chaque catégorie d'opération, solde de compte ou information à fournir de la composante à l'égard de laquelle des procédures d'audit sont mises en œuvre. Toutefois, si, dans les circonstances propres au groupe, 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 du groupe pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers du groupe prennent en se fondant sur ceux-ci, la norme ISA 320<sup>81</sup> exige la détermination du ou des seuils de signification à appliquer à ces catégories d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. En pareil cas, l'auditeur du groupe peut avoir à se demander s'il serait approprié de fixer, pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes ou les informations 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<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

<sup>81</sup> Norme ISA 320, paragraphes 10, A11 et A12.

<sup>82</sup> Norme ISA 320, paragraphe A13.

A118. La détermination du seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante n'est pas un simple calcul mécanique ; elle nécessite l'exercice du jugement professionnel. Lorsqu'il établit le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, l'auditeur du groupe peut tenir compte de facteurs tels que :

- le nombre de composantes dont proviennent les informations financières (par exemple, lorsque les composantes sont nombreuses, il convient normalement d'abaisser le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante afin de gérer le risque d'agrégation). 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, il est possible que le reste des informations financières proviennent d'un petit nombre de composantes) ;
- 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.

A119. L'alinéa 35 a) exige que le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante soit inférieur à celui pour les travaux au niveau du groupe pour tenir compte du risque d'agrégation. Comme il est expliqué au paragraphe A118, lorsque les composantes sont nombreuses, il convient normalement d'abaisser le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante afin de gérer le risque d'agrégation. Toutefois, le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante peut approcher celui pour les travaux au niveau du groupe dans certaines circonstances où le risque d'agrégation est moindre, par exemple lorsque les informations financières d'une composante particulière représentent une portion importante des états financiers du groupe. Lorsqu'il détermine le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante relativement à une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'auditeur du groupe peut prendre en considération le pourcentage de la participation du groupe et la quote-part dans le résultat net de l'entité émettrice.

A120. Dans certains cas, des procédures d'audit complémentaires peuvent être mises en œuvre, par l'auditeur du groupe ou l'auditeur d'une composante, à l'égard d'une catégorie d'opérations importante ou d'un solde de compte important comme s'il s'agissait d'une seule population (c'est-à-dire sans que soient considérées les composantes dont ils proviennent). C'est souvent le seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe qui est alors utilisé pour la mise en œuvre de ces procédures.

*Seuil fixé pour les anomalies « manifestement négligeables »* (Réf. : alinéa 35 b))

A121. Le seuil fixé pour la communication des anomalies à l'auditeur 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 norme ISA 450<sup>83</sup>, ce seuil correspond au montant en deçà duquel les anomalies n'ont pas à être cumulées du fait que l'auditeur du groupe est

---

<sup>83</sup> Norme ISA 450, paragraphe A3.

d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers du groupe.

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

Communication du seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante (Réf. : par. 36)

A122. Dans certains cas, il peut être indiqué pour l'auditeur du groupe de faire participer l'auditeur de la composante à l'établissement d'un seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante qui est approprié, compte tenu de la connaissance qu'a ce dernier de la composante et des sources potentielles d'anomalies dans les informations financières de celle-ci. À ce propos, l'auditeur du groupe peut aussi envisager de communiquer le seuil de signification pour les travaux au niveau du groupe à l'auditeur de la composante afin qu'ils puissent, ensemble, déterminer si le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante est, par rapport à celui pour les travaux au niveau du groupe, approprié aux circonstances.

A123. Le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante est fonction, du moins en partie, de la nature, de la fréquence et de l'ampleur attendues des anomalies dans les informations financières de la composante. Il est donc important que l'auditeur de la composante et l'auditeur du groupe entretiennent une communication continue, en particulier si les anomalies détectées par l'auditeur de la composante sont plus nombreuses et d'une ampleur plus importante que ce qui était attendu.

**Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives** (Réf. : par. 37)

*Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires*

Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires de façon centralisée

A124. 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 agrégée, permet d'obtenir des éléments probants en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives – 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) – la conception et la mise en œuvre de ces procédures peuvent se faire de façon centralisée. Voici des exemples de facteurs pouvant aider l'auditeur à déterminer s'il convient de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires de façon centralisée :

- le degré de centralisation des activités pertinentes pour l'information financière ;
- la nature des contrôles et l'étendue de leurs points communs ;
- le degré de similitude des activités et des branches d'activité du groupe.

A125. L'auditeur 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 et les mêmes risques d'anomalies significatives et font l'objet de contrôles dont la conception et le fonctionnement sont uniformes.

A126. La mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires de façon centralisée n'empêche pas la participation d'auditeurs des composantes. Ainsi, dans le cas d'un groupe ayant recours à plusieurs centres de services partagés, l'auditeur du groupe peut faire appel à des auditeurs des composantes

pour mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard de ces centres.

Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires au niveau des composantes

A127. Dans d'autres circonstances, pour répondre aux risques d'anomalies significatives dans les 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. Ce peut être le cas lorsque le groupe comporte :

- divers flux de rentrées ;
- de multiples branches d'activité ;
- plusieurs emplacements ;
- des systèmes de contrôle interne décentralisés.

Cas où les composantes sont nombreuses et où les informations financières des composantes sont individuellement non significatives, mais collectivement significatives par rapport aux états financiers du groupe

A128. Il se peut qu'un groupe compte de nombreuses composantes et que les informations financières de ces composantes soient individuellement non significatives, mais collectivement significatives par rapport aux états financiers du groupe. Dans de telles circonstances, où les catégories d'opérations importantes, les soldes de comptes importants ou les informations à fournir importantes, dans les états financiers du groupe, proviennent d'un grand nombre de composantes, la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires peuvent poser des difficultés particulières à l'auditeur du groupe.

A129. Dans certains cas, il peut être possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires de façon centralisée à l'égard de ces catégories d'opérations importantes, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes (s'il y a homogénéité, s'il existe des contrôles communs et si les informations appropriées sont accessibles, par exemple). Parmi les procédures d'audit complémentaires, il pourrait y avoir des procédures analytiques de corroboration mises en œuvre conformément à la norme ISA 520<sup>84</sup>. Selon les circonstances de la mission, il peut alors être possible d'agréger les informations financières des 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. Le recours à des outils et techniques automatisés peut alors s'avérer utile.

A130. Dans d'autres cas, il peut être nécessaire, pour répondre aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard de composantes choisies. Le choix des composantes et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre à l'égard des composantes choisies relèvent du jugement professionnel. Dans ces circonstances, l'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix des composantes aux fins de tests peut aussi s'avérer utile à l'égard des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe (voir également le paragraphe A136).

---

<sup>84</sup> Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

*Nature et étendue des procédures d'audit complémentaires*

A131. Selon l'étendue que l'auditeur du groupe juge appropriée, les travaux à effectuer à l'égard d'une composante (en faisant appel à l'auditeur de la composante, s'il y a lieu) en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent consister :

- à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante ;
- à concevoir et à 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 ;
- à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires spécifiées.

A132. Même si l'auditeur du groupe assume la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre, il peut arriver, et il arrive souvent, que des auditeurs des composantes participent à toutes les étapes de l'audit du groupe, y compris la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires.

Conception et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante

A133. L'auditeur du groupe peut déterminer que l'approche qui consiste à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières d'une composante est une approche appropriée, notamment dans les cas où :

- il est nécessaire d'obtenir des éléments probants sur la totalité ou une part importante des informations financières de la composante en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
- il y a un risque généralisé d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison d'événements ou de situations, au niveau de la composante, qui pourraient être pertinents pour l'appréciation que fait l'auditeur du groupe de l'évaluation, par la direction du groupe, de la capacité du groupe à poursuivre son exploitation.

Conception et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir

A134. L'auditeur du groupe peut déterminer que l'approche qui consiste à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant certaines informations financières d'une composante – à savoir un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir – est une approche appropriée en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Par exemple, il est possible qu'une composante mène peu d'activités, mais qu'elle possède une part importante des terrains et bâtiments du groupe ou que ses soldes d'impôts soient importants.

Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires particulières

A135. L'auditeur du groupe peut déterminer que l'approche qui consiste à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires particulières concernant les informations financières d'une composante est une approche appropriée, notamment dans les cas où il y a seulement une ou

quelques assertions pertinentes pour lesquelles il est nécessaire d'obtenir des éléments probants. L'auditeur du groupe peut, par exemple, mettre en œuvre de façon centralisée les tests visant la catégorie d'opérations, le solde de compte ou les informations à fournir, et demander à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre certaines procédures d'audit complémentaires particulières au niveau de la composante (telles que des procédures concernant l'évaluation des procès ou des litiges dans le pays ou territoire où est située la composante, ou l'existence d'un actif).

#### *Élément d'imprévisibilité*

A136. 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'auditeur du groupe aux travaux peut accroître la probabilité d'identification d'anomalies significatives dans les informations financières des composantes – anomalies qui pourraient entraîner, dans les états financiers du groupe, des anomalies significatives résultant de fraudes<sup>85</sup>.

#### *Efficacité du fonctionnement des contrôles*

A137. L'auditeur du groupe peut 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. Selon la norme ISA 330<sup>86</sup>, l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des tests sur les contrôles de manière à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement. Des auditeurs des composantes peuvent participer à la conception et à la mise en œuvre de ces tests sur les contrôles.

A138. Si des écarts dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont détectés, la norme ISA 330<sup>87</sup> exige de l'auditeur qu'il procède à des demandes d'informations précises afin de comprendre la situation et ses conséquences potentielles. L'auditeur du groupe peut avoir à modifier le plan de mission d'audit du groupe si les écarts détectés au moyen des tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus importants que ce qui était attendu. Il peut notamment :

- demander la mise en œuvre de 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 choisies pour les procédures d'audit complémentaires.

A139. Lorsque les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont mis en œuvre de façon centralisée (pour les contrôles d'un centre de services partagés ou des contrôles communs, par exemple), il se peut que l'auditeur du groupe ait à communiquer des informations sur les travaux d'audit effectués à des auditeurs des composantes. Par exemple, l'auditeur d'une composante à qui l'on confie la conception et la mise en œuvre de procédures de corroboration concernant l'ensemble des informations financières de la composante, ou concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou

---

<sup>85</sup> Norme ISA 240, alinéa 30 c).

<sup>86</sup> Norme ISA 330, paragraphe 8.

<sup>87</sup> Norme ISA 330, paragraphe 17.

une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir, peut s'entretenir avec l'auditeur du groupe – au sujet des tests sur les contrôles qui ont été mis en œuvre de façon centralisée – pour la détermination de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures de corroboration.

*Processus de consolidation*

Procédures de consolidation (Réf. : par. 38)

A140. Les procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de 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 38 b))

A141. 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 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'auditeur 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 ;
- examiner le rapprochement et l'élimination des opérations et des soldes de comptes intragroupe ainsi que des profits latents.

*Points à considérer lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes* (Réf. : par. 42 et 43)

A142. L'auditeur d'une composante qui, à la demande de l'auditeur du groupe, participe à la conception ou à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires peut déterminer que l'utilisation des travaux d'un expert de son choix est appropriée, auquel cas il en fera communication à l'auditeur du groupe. Dans cette situation, pour évaluer le caractère approprié de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires par l'auditeur de la composante, l'auditeur du groupe peut, par exemple, s'entretenir avec celui-ci :

- de la nature, de l'étendue et des objectifs des travaux de l'expert qu'il a choisi ;
- de l'évaluation par l'auditeur de la composante du caractère adéquat des travaux de cet expert par rapport aux besoins de l'auditeur du groupe.

A143. L'étendue appropriée de la participation de l'auditeur du groupe peut dépendre des circonstances et de la structure du groupe ainsi que d'autres facteurs, dont l'expérience qu'a acquise l'auditeur du groupe par le passé auprès des auditeurs des composantes qui mettent en œuvre les procédures portant sur le processus de consolidation, y compris les sous-consolidations, 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).

### **Évaluation des communications avec les auditeurs des composantes et du caractère adéquat de leurs travaux**

*Communication des questions qui seront utiles à l'auditeur du groupe pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe (Réf. : par. 45)*

A144. Les questions à communiquer conformément au paragraphe 45 sont utiles à l'auditeur du groupe pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe, mais il est aussi possible de communiquer certaines questions au cours de la mise en œuvre des procédures par l'auditeur de la composante. Outre les questions mentionnées aux paragraphes 32 et 50, il peut s'agir, par exemple :

- d'informations au sujet de manquements aux règles de déontologie pertinentes, y compris les manquements aux dispositions en matière d'indépendance qui sont découverts, le cas échéant ;
- d'informations au sujet des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ;
- de nouveaux risques importants d'anomalies significatives, y compris les risques de fraude ;
- de fraudes ou d'actes illégaux identifiés ou suspectés qui impliquent la direction, ou encore des employés de la composante dès lors que les fraudes ou les actes illégaux pourraient avoir un effet significatif sur les états financiers du groupe ;
- d'opérations importantes ou inhabituelles.

*Communication des anomalies dans les informations financières des composantes (Réf. : alinéa 45 e))*

A145. Lorsqu'elles sont portées à son attention, les anomalies corrigées et non corrigées relevées dans l'ensemble des composantes peuvent, en association avec les déficiences qui lui sont communiquées conformément à l'alinéa 45 g), alerter l'auditeur du groupe quant à l'existence possible, dans le contrôle interne, de déficiences généralisées. Par ailleurs, lorsque les anomalies corrigées et non corrigées relevées sont plus nombreuses que ce qui était attendu, cela peut être l'indice d'un risque de non-détection des anomalies plus élevé, et l'auditeur du groupe peut juger nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires à l'égard de certaines composantes.

*Constatations ou conclusions générales de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 45 k))*

A146. La forme et le contenu des prestations livrables de l'auditeur d'une composante dépendent de la nature et de l'étendue des travaux d'audit qui lui sont demandés. Il est possible que les politiques ou les procédures du cabinet de l'auditeur du groupe traitent de la forme ou du libellé exact à respecter pour la conclusion générale de l'auditeur de la composante sur les travaux effectués pour les besoins de l'audit du groupe, ou encore, que des textes légaux ou réglementaires locaux prescrivent la forme

de la conclusion à exprimer par l'auditeur de la composante (par exemple, une opinion).

*Évaluation du caractère adéquat des communications avec l'auditeur de la composante par rapport aux besoins de l'auditeur du groupe* (Réf. : alinéa 46 b))

A147. Si l'auditeur du groupe détermine que les communications avec l'auditeur de la composante ne conviennent pas à ses besoins, il peut, par exemple, se demander :

- s'il est possible d'obtenir un complément d'information auprès de l'auditeur de la composante (en tenant d'autres discussions ou rencontres, notamment) ;
- s'il est nécessaire d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par l'auditeur de la composante, conformément au paragraphe 47 ;
- s'il est nécessaire de mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires, conformément au paragraphe 48 ;
- s'il existe des doutes quant à la compétence et aux capacités de l'auditeur de la composante.

*Revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes* (Réf. : par. 47)

A148. Le paragraphe A75 fournit des indications utiles à l'auditeur du groupe pour adapter 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, en fonction des faits et circonstances propres à l'audit du groupe et d'autres éléments (par exemple, l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe). D'autres facteurs concernant la participation continue de l'auditeur du groupe aux travaux de l'auditeur de la composante peuvent influencer sur sa prise en considération des éléments mentionnés à l'alinéa 47 c), à savoir :

- les communications de l'auditeur de la composante, dont celles mentionnées au paragraphe 45 de la présente norme ISA ;
- la revue de la documentation d'audit préparée par l'auditeur de la composante que fait l'auditeur du groupe au cours de l'audit du groupe (par exemple, pour s'acquitter des exigences des paragraphes 34, 42 et 43) ou que fait l'associé responsable de l'audit du groupe conformément au paragraphe 31 de la norme ISA 220 (révisée).

A149. Voici des exemples d'autres facteurs qui peuvent influencer sur la détermination que fait l'auditeur du groupe quant à la nécessité d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes, et de l'ampleur de cette revue, le cas échéant :

- 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 des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
- les jugements importants que l'auditeur de la composante a portés ainsi que les constatations qu'il a faites ou les conclusions qu'il a tirées au sujet de questions significatives par rapport aux états financiers du groupe ;
- la compétence et les capacités des personnes plus expérimentées, parmi les membres de l'équipe de mission de l'auditeur de la composante, qui sont responsables de la revue des travaux de personnes moins expérimentées ;

- le fait que l'auditeur de la composante et l'auditeur du groupe ont ou non des politiques ou des procédures communes en ce qui concerne la revue de la documentation de l'audit.

### **Événements postérieurs à la date de clôture** (Réf. : par. 49 et 50)

A150. L'auditeur du groupe peut :

- 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 ;
- 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. 51)

A151. Un audit d'états financiers de groupe est un processus cumulatif et itératif. À mesure que l'auditeur du groupe met en œuvre les procédures d'audit prévues, les éléments probants qu'il recueille peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue d'autres procédures d'audit prévues. L'auditeur du groupe peut en effet prendre connaissance d'informations qui diffèrent sensiblement de celles sur lesquelles il s'est fondé pour son évaluation des risques. Par exemple :

- lorsque des anomalies sont relevées à l'égard d'une composante, il peut être nécessaire de les examiner par rapport aux autres composantes ;
- l'auditeur du groupe peut découvrir que l'accès aux informations ou aux personnes au sein d'une composante est limité en raison de changements dans l'environnement (guerre, troubles civils ou épidémie, par exemple).

En pareil cas, l'auditeur du groupe peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues, compte tenu de sa nouvelle évaluation des risques relative à l'ensemble ou à une partie des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants ou des informations à fournir importantes et des assertions sous-jacentes.

A152. L'évaluation exigée au paragraphe 51 aide l'auditeur du groupe à déterminer si la stratégie générale d'audit du groupe 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 330<sup>88</sup> – 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 pour cette évaluation dans le contexte des états financiers du groupe.

---

<sup>88</sup> Norme ISA 330, paragraphe 18.

A153. Pour évaluer le caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus, l'auditeur du groupe peut tenir compte de l'esprit critique exercé par l'équipe de mission. Par exemple, il peut se demander si des facteurs tels que ceux mentionnés au paragraphe A17 ont malencontreusement amené l'équipe de mission à :

- réunir des éléments probants qui étaient plus facilement accessibles, sans se demander s'ils étaient pertinents et fiables ;
- obtenir des éléments probants moins convaincants qu'en appellent les circonstances ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit favorisant l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

A154. Selon la norme ISA 220 (révisée)<sup>89</sup>, au plus tard à la date du rapport de l'auditeur, l'associé responsable de la mission est tenu de déterminer, au moyen d'une revue de la documentation de l'audit et d'entretiens avec l'équipe de mission, que des éléments probants suffisants et appropriés ont été obtenus pour fonder les conclusions tirées des travaux et permettre la délivrance du rapport de l'auditeur. Les informations pouvant être utiles à l'auditeur du groupe pour son évaluation des éléments probants obtenus grâce aux travaux des auditeurs des composantes dépendent des faits et circonstances propres à l'audit du groupe. Voici des exemples de telles informations :

- les questions que sont tenus de communiquer les auditeurs des composantes conformément au paragraphe 45, dont leurs constatations ou conclusions générales concernant les travaux effectués pour les besoins de l'audit du groupe ;
- les autres questions communiquées par les auditeurs des composantes tout au long de l'audit du groupe, dont celles exigées au paragraphe 32 ;
- les informations qu'obtient l'auditeur du groupe dans le cadre de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux – y compris, le cas échéant, lors de la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes, qu'il effectue en application du paragraphe 47.

A155. Dans certaines circonstances, une note de synthèse globale des travaux effectués et de leurs résultats peut fournir à l'auditeur du groupe une base appropriée sur laquelle se fonder pour conclure que les travaux effectués et les éléments probants obtenus par l'auditeur de la composante sont suffisants pour les besoins de l'audit du groupe. Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'on confie à l'auditeur de la composante la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires particulières que l'auditeur du groupe a déterminées et qu'il lui a communiquées.

*Évaluation de l'incidence sur l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe (Réf. : par. 52)*

A156. L'associé responsable de l'audit du groupe peut tenir compte, dans son évaluation, du fait que les anomalies, corrigées et non corrigées, qui ont été 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 susceptible d'avoir une incidence sur d'autres composantes.

---

<sup>89</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 32.

**Rapport de l'auditeur** (Réf. : par. 53)

A157. 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 ou conclusions générales, la responsabilité de l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe incombe à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à son cabinet.

A158. Lorsque l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe est modifiée parce que l'auditeur du groupe s'est trouvé 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<sup>90</sup>. Il peut, dans certaines circonstances, être nécessaire de faire mention de l'auditeur d'une composante pour expliquer adéquatement les motifs de l'opinion modifiée, par exemple lorsque cet auditeur n'a pas été en mesure d'effectuer ou de mener à bien les travaux demandés à l'égard des informations financières de la composante en raison de circonstances indépendantes de la volonté de la direction de la composante.

**Communications avec la direction du groupe et les responsables de la gouvernance du groupe***Communications avec la direction du groupe* (Réf. : par. 54 à 56)

A159. L'audit du groupe peut être complexe en raison du nombre d'entités et d'unités qui composent le groupe et de la nature de ces entités et unités. De plus, comme il est expliqué au paragraphe A7, l'auditeur du groupe peut décider de considérer certaines entités ou unités comme une seule composante pour les besoins de la planification et de la réalisation de l'audit du groupe. Par conséquent, pour faciliter la coordination des travaux effectués à l'égard des composantes, notamment lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes, et l'identification de la direction d'une composante (voir le paragraphe A24), il peut être utile de s'entretenir avec la direction du groupe sur les grandes lignes de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit.

A160. La norme ISA 240<sup>91</sup> 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 gouvernance.

A161. Il se peut que la direction du groupe soit obligée de 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 n'a pas nécessairement connaissance :

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

<sup>90</sup> Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 20 et 24.

<sup>91</sup> Norme ISA 240, paragraphes 41 à 43.

A162. Il se peut que la direction du groupe informe l'auditeur du groupe de cas avérés ou suspectés de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires concernant des entités ou des unités du groupe. Dans de telles circonstances, l'associé responsable de l'audit du groupe peut se reporter aux indications du paragraphe A87.

*Communications avec les responsables de la gouvernance du groupe (Réf. : par. 57)*

A163. Les questions que l'auditeur du groupe communique aux responsables de la gouvernance du groupe peuvent comprendre celles que des auditeurs des composantes ont portées à son attention et qu'il juge importantes par rapport aux responsabilités qui 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 57 a) peuvent être communiquées après que l'auditeur du groupe a déterminé les travaux à effectuer à l'égard des informations financières des composantes. Par contre, les questions indiquées à l'alinéa 57 b) peuvent être communiquées à la fin de l'audit, et celles indiquées aux alinéas 57 c) et d) peuvent être communiquées lorsqu'elles se présentent.

A164. La norme ISA 260 (révisée)<sup>92</sup> 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, cette communication aide les responsables de la gouvernance à comprendre la détermination faite par l'auditeur du groupe concernant les composantes à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués, y compris la question de savoir si certaines entités ou unités du groupe seront considérées comme une seule composante, et la participation prévue d'auditeurs des composantes. De plus, cette communication favorise une compréhension commune et les échanges au sujet du groupe et de son environnement (voir le paragraphe 30) ainsi que des secteurs à l'égard desquels les responsables de la gouvernance pourraient demander à l'auditeur du groupe de mettre en œuvre des procédures supplémentaires.

*Communication des déficiences relevées dans le contrôle interne (Réf. : par. 58)*

A165. Il incombe à l'auditeur du groupe de déterminer, en se fondant sur les travaux d'audit effectués, si une ou plusieurs déficiences relevées, individuellement ou en association, constituent des déficiences importantes<sup>93</sup>. L'auditeur du groupe peut solliciter l'avis de l'auditeur de la composante sur la question de savoir si une déficience ou une combinaison de déficiences relevée par rapport à la composante constitue ou non une déficience importante du contrôle interne.

**Documentation** (Réf. : par. 59)

A166. D'autres normes ISA contiennent des exigences de documentation spécifiques qui visent à clarifier l'application de la norme ISA 230 dans le contexte propre à ces autres normes. Une liste des autres normes ISA qui contiennent des exigences et indications spécifiques en matière de documentation est fournie en annexe de la norme ISA 230.

A167. La documentation de l'audit du groupe étaye la détermination que fait l'auditeur du groupe conformément au paragraphe 51 quant à la question de savoir si des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe ont été obtenus. Voir également le paragraphe A154.

<sup>92</sup> Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

<sup>93</sup> Norme ISA 265, paragraphe 8.

A168. La documentation de l'audit du groupe se compose de :

- la documentation incluse dans le dossier de l'auditeur du groupe ;
- la documentation que versent, chacun dans leur dossier, les auditeurs des composantes au sujet des travaux qu'ils ont effectués pour les besoins de l'audit du groupe (c'est-à-dire la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes).

A169. Conformément à la norme ISQM 1<sup>94</sup>, la constitution de la documentation définitive de l'audit du groupe et sa conservation sont soumises aux politiques ou aux procédures du cabinet de l'auditeur du groupe. L'auditeur du groupe peut donner des instructions particulières aux auditeurs des composantes concernant la constitution et la conservation de la documentation sur les travaux qu'ils ont effectués pour les besoins de l'audit du groupe.

*Fondement de la détermination des composantes par l'auditeur du groupe (Réf. : alinéa 59 b))*

A170. Il existe plusieurs façons de consigner le fondement de la détermination des composantes faite par l'auditeur du groupe. On peut par exemple inclure, dans la documentation de l'audit, la documentation relative au respect des exigences des paragraphes 22 et 33 et de l'alinéa 57 a) de la présente norme ISA.

*Fondement de la détermination de la compétence et des capacités des auditeurs des composantes (Réf. : alinéa 59 d))*

A171. La norme ISQM 1<sup>95</sup> fournit des indications sur les questions dont peuvent traiter les politiques ou les procédures du cabinet en ce qui concerne la compétence et les capacités des membres de l'équipe de mission. Il se peut que ces politiques ou procédures décrivent la documentation à constituer relativement à la détermination de la compétence et des capacités de l'équipe de mission, y compris des auditeurs des composantes, ou qu'elles fournissent des indications à ce sujet. Par exemple, la confirmation obtenue de l'auditeur d'une composante conformément au paragraphe 24 pourrait inclure des informations sur son expérience pertinente du secteur. L'auditeur du groupe peut aussi demander à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il a suffisamment de temps pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui lui ont été confiées.

*Documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux (Réf. : alinéa 59 f))*

A172. Dans un audit de groupe, l'approche adoptée à l'égard de la direction, de la supervision et de la revue sera adaptée par l'auditeur du groupe en fonction des faits et circonstances de la mission, comme il est décrit au paragraphe A75, et dépendra généralement des politiques ou procédures du cabinet de l'auditeur du groupe et des réponses propres à la mission d'audit du groupe. Il se peut que ces politiques ou procédures décrivent la documentation à constituer relativement à la direction et à la supervision de l'équipe de mission et à la revue de ses travaux par l'auditeur du groupe, ou qu'elles fournissent des indications à ce sujet.

---

<sup>94</sup> Norme ISQM 1, alinéa 31 f) et paragraphes A83 à A85.

<sup>95</sup> Norme ISQM 1, paragraphe A96.

A173. La norme ISA 300<sup>96</sup> exige de l'auditeur qu'il élabore un plan de mission comportant une description de la nature, du calendrier et de 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. Lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composantes, ce qui est inclus dans cette description varie souvent d'une composante à l'autre, étant donné l'incidence que peuvent avoir les facteurs énoncés au paragraphe A51 sur la nature, le calendrier et l'étendue prévus de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux.

A174. La documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux par l'auditeur du groupe peut notamment comprendre :

- 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 et celui qui sous-tend le choix des participants aux réunions et la nature des questions abordées ;
- les questions abordées lors des réunions avec les auditeurs des composantes ou la direction des composantes ;
- le raisonnement suivant lequel l'auditeur du groupe a choisi les éléments de 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 la participation de l'auditeur du groupe aux travaux des auditeurs des composantes, et les raisons les motivant (par exemple, l'attribution d'aspects de l'audit qui sont plus complexes ou subjectifs que ce qui avait été anticipé à des membres de l'équipe de mission plus expérimentés).

A175. Le paragraphe 47 exige de l'auditeur du groupe qu'il détermine la nécessité d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes, et l'ampleur de cette revue, le cas échéant. Pour faire cette détermination, l'auditeur du groupe peut se reporter aux indications des paragraphes A148 et A149.

A176. Il n'est généralement pas nécessaire de reproduire dans le dossier d'audit de l'auditeur du groupe la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes. Toutefois, l'auditeur du groupe peut décider d'inclure dans son dossier d'audit certains éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes – c'est-à-dire qu'il peut les résumer ou les reproduire, ou en conserver une copie dans son dossier – pour compléter la description de certaines questions que ces auditeurs lui ont communiquées, y compris celles dont la communication est exigée par la présente norme ISA. Voici des exemples de ces éléments :

- une liste ou un résumé des jugements importants portés par l'auditeur de la composante, et les conclusions tirées à leur sujet, lorsque ces questions sont pertinentes pour l'audit du groupe ;
- les questions qui pourraient devoir être communiquées aux responsables de la gouvernance ;
- les questions qui pourraient être considérées comme des questions clés de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe.

---

<sup>96</sup> Norme ISA 300, paragraphe 9.

A177. Lorsqu'un texte légal ou réglementaire l'exige, il peut être nécessaire d'inclure certains éléments de la documentation préparée par les auditeurs des composantes dans le dossier d'audit de l'auditeur du groupe, par exemple pour répondre à la demande d'une autorité de réglementation qui souhaiterait examiner la documentation des travaux effectués par l'auditeur d'une composante.

A178. Pour préparer la documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composantes et la revue de leurs travaux, l'auditeur 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 de ressources fournies par le cabinet ou un réseau. Par exemple, un outil électronique d'audit peut être utilisé pour faciliter les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes. L'outil peut également servir à préparer la documentation de l'audit, notamment à consigner des informations sur le ou les responsables de la revue ainsi que la ou les dates et l'étendue de leur revue.

*Autres considérations dans les cas où l'accès à la documentation préparée par l'auditeur d'une composante est limité (Réf. : par. 59)*

A179. Dans un audit de groupe, la préparation de la documentation de l'audit peut poser des difficultés particulières dans certaines circonstances. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque des textes légaux ou réglementaires empêchent l'auditeur d'une composante de transférer de la documentation hors de son pays ou de son territoire, ou lorsqu'une guerre, des troubles civils ou une épidémie limitent l'accès aux éléments pertinents de la documentation d'audit préparée par l'auditeur d'une composante.

A180. Quelques solutions à de telles restrictions d'accès s'offrent à l'auditeur du groupe, notamment :

- se rendre à l'endroit où se situe l'auditeur de la composante, ou rencontrer l'auditeur de la composante ailleurs qu'à l'endroit où celui-ci se situe, pour effectuer une revue de la documentation d'audit qu'il a préparée ;
- effectuer une revue des éléments pertinents de la documentation d'audit à distance, au moyen d'outils technologiques, si aucun texte légal ou réglementaire ne l'interdit ;
- demander à l'auditeur de la composante de rédiger et de lui fournir un mémorandum sur les informations pertinentes et discuter avec lui de ce qui y est inscrit, au besoin ;
- s'entretenir avec l'auditeur de la composante des procédures mises en œuvre, des éléments probants obtenus et des conclusions qu'il a tirées.

La question de savoir si une ou plusieurs de ces solutions peuvent être suffisantes, compte tenu des faits et circonstances propres à l'audit du groupe, relève du jugement professionnel.

A181. Lorsque l'accès à la documentation d'audit préparée par l'auditeur d'une composante est limité, il est néanmoins nécessaire que la documentation de l'auditeur du groupe respecte les exigences des normes ISA, notamment en ce qui a trait à la documentation concernant 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'auditeur du groupe. Les indications fournies aux paragraphes A148 et A149 peuvent être utiles pour déterminer l'étendue de la revue de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes à laquelle procédera l'auditeur du groupe dans une telle situation. Les paragraphes A176 et A177 donnent des exemples de circonstances dans lesquelles certains éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes peuvent être

inclus dans le dossier d'audit de l'auditeur du groupe.

A182. Si l'auditeur du groupe n'est pas en mesure de trouver des solutions aux restrictions d'accès à la documentation d'audit préparée par l'auditeur d'une composante, il peut avoir à se demander s'il y a limitation de l'étendue des travaux et si cela pourrait l'obliger à exprimer une opinion modifiée sur les états financiers du groupe. Voir le paragraphe A45.

**Annexe 1**

(Réf. : par. A42)

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

Aux fins 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 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 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'il n'a eu accès ni aux documents comptables, ni à la direction, ni à l'auditeur de la composante.
- L'auditeur 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 généralisée<sup>1</sup>.
- 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 701<sup>2</sup>, et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Norme ISA 701, *Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

- **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.**
- **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 consolidés<sup>3</sup>**

#### **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*

---

<sup>3</sup> 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.

*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.

**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)<sup>4</sup> – 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 consolidés<sup>5</sup>**

*[Faire rapport conformément à la norme ISA 700 (révisée)<sup>6</sup> – 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]*

---

<sup>4</sup> Norme ISA 720 (révisée), *Responsabilités de l'auditeur concernant les autres informations*.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Norme ISA 700 (révisée), *Opinion et rapport sur des états financiers*.

**Annexe 2**

(Réf. : par. A85)

**Compréhension du système de contrôle interne du groupe**

1. La présente annexe contient des exemples de points concernant le contrôle interne qui peuvent faciliter, dans le contexte d'un groupe, l'acquisition d'une compréhension du système de contrôle interne, ainsi que des précisions sur l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)<sup>103</sup> aux audits d'états financiers de groupe. Les exemples pourraient ne pas être pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, 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'auditeur 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'auditeur 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. Elle peut également porter sur le degré de raffinement du processus et sur la participation des entités et des unités à celui-ci.

**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'auditeur 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, dont sa nature, ses responsabilités et

---

<sup>103</sup> Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 3.

ses activités concernant le suivi des contrôles au niveau des entités ou des unités du groupe. La norme ISA 610 (révisée en 2013)<sup>104</sup> exige de l'auditeur qu'il procède à une évaluation de la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent 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 assortie d'un contrôle qualité.

### **Système d'information et communications**

5. Pour ce qui est du système d'information et des communications du groupe, la compréhension acquise par l'auditeur 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 ;
  - le suivi, par la direction du groupe, 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 du délai de transmission des informations financières des entités ou des unités et à évaluer l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.

### *Processus de consolidation*

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

---

<sup>104</sup> Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 15.

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 goodwill, s'il y a lieu, et à effectuer les tests de dépréciation des goodwill, 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'auditeur du groupe peut notamment porter sur :
- 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 3**

(Réf. : par. A110)

**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, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, y compris en ce qui concerne le processus de consolidation. 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).

<b>Facteur de risque inhérent</b>	<b>Exemples d'événements et de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions</b>
Complexité	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existence d'opérations complexes qui sont comptabilisées par plus d'une entité ou d'une unité du groupe.</li> <li>• Application, par des entités ou des unités du groupe, de méthodes comptables qui diffèrent de celles utilisées pour les états financiers du groupe.</li> <li>• 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.</li> <li>• 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.</li> </ul>
Subjectivité	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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).</li> <li>• 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.</li> </ul>

Changement	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisitions, cessions ou restructurations fréquentes.</li> </ul>
Incertitude	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entités ou unités du groupe qui sont à l'étranger et qui peuvent être exposées à des facteurs comme les suivants : interventions gouvernementales inattendues dans des domaines tels que le commerce et la politique budgétaire ; contrôle des mouvements des devises et des dividendes ; fluctuation des taux de change.</li> </ul>
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"> <li>• Relations et opérations inhabituelles avec des parties liées.</li> <li>• 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.</li> <li>• Cas, relevés par le passé, d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets.</li> <li>• Planification fiscale audacieuse au sein du groupe ou importantes opérations au comptant avec des entités situées dans des paradis fiscaux.</li> <li>• Cas, relevés par le passé, de soldes de comptes intragroupe non équilibrés ou n'ayant pu faire l'objet d'un rapprochement à l'étape de la consolidation.</li> <li>• Transferts de fonds inhabituels ou représentant une somme considérable effectués au sein du groupe, en particulier vers des entités ou des unités nouvellement constituées qui exercent leurs activités là où le risque de fraude est important ou plus élevé.</li> </ul>

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)**

**À noter :** Les modifications de concordance présentées ici sont apportées à d'autres normes internationales conséquemment à l'approbation de la norme ISA 600 (révisée). Elles entreront en vigueur en même temps que la norme ISA 600 (révisée). Les changements apportés par rapport aux dernières versions approuvées des normes internationales sont indiqués en suivi des modifications. La numérotation des notes de bas de page ci-dessous ne correspond pas à celle employée dans les normes internationales faisant l'objet des modifications ; il convient donc de se reporter à ces normes.

### **NORME ISQM 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**

[...]

#### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

*Ressources (Réf. : par. 32)*

[...]

Ressources humaines

[...]

Membres affectés à l'équipe de mission (Réf. : alinéa 32 d))

[...]

A96. La norme ISA 220 (révisée)<sup>105</sup> traite de la responsabilité qu'a l'associé responsable de la mission de déterminer que les membres de l'équipe de mission, ainsi que les experts externes choisis par l'auditeur et les auditeurs internes fournissant une assistance directe qui ne font pas partie de cette équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour réaliser la mission. La norme ISA 600 (révisée)<sup>106</sup> fournit des précisions sur l'application de la norme ISA 220 (révisée) dans le contexte d'un audit d'états financiers de groupe. Les réponses que le cabinet conçoit et met en œuvre au regard de la compétence et des capacités des membres affectés à l'équipe de mission peuvent comprendre des politiques ou des procédures qui traitent :

- des informations que l'associé responsable de la mission peut obtenir et des facteurs

---

<sup>105</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 26.

<sup>106</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*, paragraphe 4926.

à prendre en considération pour déterminer que les membres de l'équipe de mission – y compris ceux affectés à la mission par le réseau du cabinet, un autre cabinet membre du réseau ou un fournisseur de services – ont la compétence et les capacités pour réaliser la mission ;

- de la manière dont les préoccupations concernant la compétence et les capacités des membres de l'équipe de mission – en particulier ceux affectés à la mission par le réseau du cabinet, un autre cabinet membre du réseau ou un fournisseur de services – peuvent être résolues.

[...]

*Informations et communications (Réf. : par. 33)*

[...]

Communications au sein du cabinet (Réf. : alinéas 33 b) et c))

A112. Pour reconnaître et renforcer la responsabilité des membres du cabinet et des équipes de mission à l'égard de l'échange d'informations, tant avec le cabinet qu'entre eux, le cabinet peut mettre en place des canaux qui faciliteront les communications dans l'ensemble du cabinet.

*Exemples d'échanges d'informations entre le cabinet, les membres du cabinet et les équipes de mission*

- Le cabinet communique à ses membres et aux équipes de mission leur responsabilité à l'égard de la mise en œuvre des réponses du cabinet.
- Le cabinet communique à ses membres et aux équipes de mission les changements apportés au système de gestion de la qualité, dans la mesure où ces changements relèvent de leur compétence, et leur permet de prendre sans délai les mesures appropriées en fonction de leurs responsabilités.
- Le cabinet communique les informations qu'il a obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions spécifiques et qui sont utiles à la planification et à la réalisation des missions par les équipes de mission.
- Les équipes de mission communiquent au cabinet :
  - les informations sur le client, parmi celles qu'elles obtiennent lorsqu'elles réalisent une mission, qui auraient pu conduire le cabinet à refuser ou à interrompre la relation client ou à refuser la mission spécifique s'il en avait pris connaissance avant de décider d'accepter ou de maintenir la relation client ou la mission spécifique ;
  - des informations sur le fonctionnement des réponses du cabinet (par exemple des préoccupations concernant les processus d'affectation des membres du cabinet aux missions) qui dans certains cas peuvent révéler une déficience du système de gestion de la qualité du cabinet.

- Les équipes de mission communiquent des informations au responsable de la revue de la qualité de la mission ou aux personnes qu'elles consultent.
- ~~L'auditeur du groupe~~ ~~Les équipes affectées aux audits de groupe~~ communiquent certaines questions aux auditeurs des composantes, conformément aux politiques ou aux procédures du cabinet, y compris des questions se rapportant à la gestion de la qualité au niveau de la mission.
- La ou les personnes auxquelles a été attribuée la responsabilité fonctionnelle à l'égard de la conformité aux règles d'indépendance communiquent aux membres du cabinet concernés et aux équipes de mission les changements touchant ces règles ainsi que les modifications apportées aux politiques ou aux procédures du cabinet pour tenir compte de ces changements.

[...]

## **NORME ISQM 2, REVUES DE LA QUALITÉ DES MISSIONS**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

*Réalisation de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 24 à 27)*

[...]

*Procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission (Réf. : par. 25 à 27)*

[...]

Considérations propres à l'audit de groupe

A32. Dans le cadre de la réalisation d'une revue de la qualité de la mission portant sur l'audit des états financiers d'un groupe, la personne désignée à titre de responsable de la revue de la qualité de la mission d'audit de groupe peut avoir à tenir compte de considérations supplémentaires en fonction de la taille et du degré de complexité du groupe. Selon l'alinéa 21 a) de la présente norme, les politiques ou procédures du cabinet doivent exiger que le responsable de la revue de la qualité de la mission assume la responsabilité globale de la réalisation de la revue de la qualité de la mission. Par conséquent, si le groupe faisant l'objet de l'audit est de grande taille ou présente un degré élevé de complexité, le responsable de la revue de la qualité de la mission pourrait devoir s'entretenir des questions importantes relevées et des jugements importants portés avec des membres clés de l'équipe de mission ~~qui ne font pas partie de l'équipe affectée à l'audit~~ autres que l'auditeur du groupe (par exemple, ~~ceux chargés de la mise en œuvre de procédures d'audit à l'égard des informations financières~~ l'auditeur d'une composante). Le responsable de la revue de la qualité de la mission peut alors faire appel à des assistants,

conformément au paragraphe 20. En pareil cas, les indications énoncées au paragraphe A22 peuvent lui être utiles.

[...]

## **NORME ISA 220 (RÉVISÉE), GESTION DE LA QUALITÉ D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

*Champ d'application de la présente norme ISA (Réf. : par. 1)*

A1. La présente norme ISA s'applique à tous les audits d'états financiers, y compris les audits d'états financiers de groupe. La norme ISA 600 (révisée)<sup>107</sup> traite des considérations particulières qui s'appliquent dans le cas des audits d'états financiers de groupe et lorsqu'il y a participation ~~des~~ d'auditeurs des composantes. La norme ISA 600 (révisée), adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut également se révéler utile lorsque l'équipe de mission affectée à un audit d'états financiers compte des personnes qui travaillent pour un autre cabinet. Par exemple, une équipe de mission peut faire intervenir une telle personne pour l'observation de la prise d'inventaire physique, l'inspection d'immobilisations corporelles ou la mise en œuvre de procédures d'audit dans un centre de services partagés qui se situe dans un endroit éloigné.

[...]

#### *Définitions*

Équipe de mission (Réf. : alinéa 12 d))

[...]

A21A. 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 la mission » et l'« équipe de mission » 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.

[...]

Application des politiques ou procédures du cabinet par les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 9, alinéa 12 d) et par. 17)

[...]

---

<sup>107</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières.*

A24. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que le cabinet ou l'associé responsable de la mission prenne des mesures différentes de celles qui s'appliquent à ses membres, et ce, pour acquérir une compréhension permettant de déterminer si une personne provenant d'un autre cabinet :

- possède la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit. Par exemple, cette personne ne serait pas assujettie au processus de recrutement et de formation du cabinet et, par conséquent, les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir que cette détermination peut se faire par l'intermédiaire d'autres actions, comme l'obtention d'informations de l'autre cabinet ou d'un organisme chargé de la délivrance des permis. Les paragraphes ~~26 49~~ et ~~A59 à A64 A38~~ de la norme ISA 600 (révisée) contiennent des indications sur l'acquisition d'une compréhension de la compétence et des capacités des auditeurs des composantes ;
- comprend les règles de déontologie qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe. Par exemple, cette personne ne serait pas tenue de suivre la formation offerte par le cabinet sur ses politiques ou procédures relatives aux règles de déontologie pertinentes. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir qu'on peut s'assurer de cette compréhension par l'intermédiaire d'autres actions, comme informer la personne des dispositions des règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent à la mission d'audit, ou lui fournir des manuels ou des guides sur le sujet ;
- confirmera son indépendance. Par exemple, il se peut que les personnes qui ne sont pas membres du cabinet ne puissent pas remplir des déclarations d'indépendance directement dans les systèmes du cabinet. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient permettre à ces personnes d'attester leur indépendance par rapport à la mission d'audit par d'autres moyens, comme une confirmation écrite.

A25. Lorsque les politiques ou procédures du cabinet exigent la réalisation d'activités particulières dans certaines circonstances (par exemple la tenue de consultations sur un point précis), il peut être nécessaire de faire connaître ces politiques ou procédures aux personnes qui ne sont pas membres du cabinet. Si les circonstances en question surviennent, ces personnes seront alors en mesure d'en informer l'associé responsable de la mission, ce qui lui permettra de se conformer aux politiques ou procédures du cabinet. Par exemple, dans un audit de groupe, si l'auditeur d'une composante met en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante et relève un point délicat ou litigieux qui est pertinent par rapport aux états financiers du groupe et qui doit faire l'objet de consultations<sup>108</sup> selon les politiques ou procédures de l'auditeur du groupe, il sera en mesure d'en informer l'équipe affectée à l'audit l'auditeur du groupe.

[...]

---

<sup>108</sup> Voir le paragraphe 35.

*Règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Réf. : par. 16 à 21)*

*Règles de déontologie pertinentes (Réf. : par. 1 et 16 à 21)*

A38. La norme ISA 200<sup>109</sup> exige de l'auditeur qu'il se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers. Ces règles peuvent varier selon la nature et les circonstances de la mission. Certaines règles qui ont trait à l'indépendance peuvent, par exemple, ne s'appliquer qu'à la réalisation d'audits d'entités cotés. La norme ISA 600 (révisée) contient des exigences et des indications qui s'ajoutent à celles énoncées dans la présente norme ISA concernant les communications avec les auditeurs des composantes au sujet des règles de déontologie pertinentes.

[...]

**Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Réf. : par. 22 à 24)**

[...]

A53. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aider l'associé responsable de la mission à se conformer aux exigences de la présente norme ISA et à prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter. Voici des exemples de telles informations :

- les informations sur la taille, la complexité et la nature de l'entité, notamment la question de savoir s'il s'agit d'un audit de groupe, le secteur dans lequel l'entité exerce ses activités et le référentiel d'information financière applicable ;
- le calendrier de l'entité pour la présentation de l'information financière, par exemple à la fin des périodes intermédiaires et en fin d'exercice ;
- en ce qui concerne les audits de groupe, la nature des liens de contrôle entre l'entité mère et ses entités ou unités~~les autres composantes du groupe~~ ;
- la question de savoir s'il y a eu, depuis la dernière mission d'audit, des changements au sein de l'entité ou du secteur dans lequel celle-ci exerce ses activités qui pourraient avoir une incidence sur la nature des ressources nécessaires ainsi que sur la manière dont les travaux de l'équipe de mission seront dirigés, supervisés et revus.

A54. Les informations obtenues au cours du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit peuvent aussi se révéler utiles pour la conformité aux exigences d'autres normes ISA, ainsi qu'à celles de la présente norme, notamment en ce qui concerne :

- l'entente avec le client sur les termes et conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210<sup>110</sup> ;

---

<sup>109</sup> Norme ISA 200, paragraphes 14 et A16 à A19.

<sup>110</sup> Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*, paragraphe 9.

- l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, conformément aux normes ISA 315 (révisée en 2019) et ISA 240<sup>111</sup> ;
- la compréhension du groupe, ~~de ses composantes et de son~~ leur environnement, dans le cas de l'audit des états financiers d'un groupe conformément à la norme ISA 600 (révisée), ainsi que la direction, la supervision et la revue des travaux des auditeurs des composantes ;
- la décision de faire appel ou non à un expert choisi par l'auditeur, et la nature de son intervention, conformément à la norme ISA 620 ;
- la structure de gouvernance de l'entité, conformément aux normes ISA 260 (révisée)<sup>112</sup> et ISA 265<sup>113</sup>.

[...]

**Ressources affectées à la mission** (Réf. : par. 25 à 28)

[...]

A60. Les ressources nécessaires à la réalisation d'une mission d'audit sont principalement affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission par le cabinet, bien qu'il puisse arriver que l'équipe de mission obtienne ces ressources directement. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur d'une composante est tenu, en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante, et qu'il est également désigné par la direction de la composante pour mettre en œuvre des procédures d'audit au nom de ~~l'équipe affectée à l'audit du~~ l'auditeur du groupe. En pareilles circonstances, les politiques ou procédures du cabinet peuvent exiger que l'associé responsable de la mission prenne différentes mesures, comme effectuer une demande d'informations à l'auditeur de la composante, pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe de mission sont suffisantes et appropriées.

[...]

**Ressources insuffisantes ou inappropriées** (Réf. : par. 27)

[...]

~~A76. Lorsque, dans un audit d'états financiers de groupe, les ressources s'avèrent insuffisantes ou inappropriées par rapport aux travaux effectués par l'auditeur d'une composante à l'égard de cette composante, l'associé responsable de la mission peut s'entretenir de la question avec l'auditeur ou la direction de la composante, ou avec le cabinet, pour mettre à la disposition de l'équipe de mission des ressources suffisantes et appropriées.~~

[...]

---

<sup>111</sup> Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

<sup>112</sup> Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

<sup>113</sup> Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

## Réalisation de la mission

[...]

Direction, supervision et revue (Réf. : par. 30)

[...]

Revue faite par l'associé responsable de la mission (Réf. : par. 30 à 34)

[...]

A92. L'associé responsable de la mission exerce son jugement professionnel pour identifier les aspects à l'égard desquels des jugements importants ont été portés par l'équipe de mission. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent préciser certaines questions qui feraient normalement l'objet de jugements importants. Les jugements importants portés dans le cadre de la mission d'audit peuvent avoir trait à des questions liées à la stratégie générale d'audit et au plan de mission, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe de mission, par exemple :

- les questions relatives à la planification de la mission, comme celles concernant la détermination du seuil de signification ;
- la composition de l'équipe de mission, notamment :
  - les membres du cabinet qui mettent à contribution leur expertise dans un domaine spécialisé de la comptabilité ou de l'audit,
  - le recours aux membres du personnel de centres de services ;
- la décision de faire appel à un expert choisi par l'auditeur, y compris celle de retenir les services d'un expert externe ;
- l'examen, par l'équipe de mission, des informations obtenues dans le cadre du processus d'acceptation et de maintien de relations clients et de missions d'audit, et les réponses proposées à ces informations ;
- le processus d'évaluation des risques suivi par l'équipe de mission, notamment dans les situations où la prise en compte des facteurs de risque inhérent et l'évaluation du risque inhérent requièrent une grande part de jugement par l'équipe de mission ;
- la prise en compte, par l'équipe de mission, des relations et des opérations avec des parties liées, ainsi que des informations à fournir à leur sujet ;
- les résultats des procédures mises en œuvre par l'équipe de mission à l'égard des aspects importants de la mission, comme les conclusions au sujet de certaines estimations comptables, méthodes comptables ou considérations relatives à la continuité de l'exploitation ;
- l'évaluation par l'équipe de mission des travaux effectués par des experts, et les conclusions qu'elle en a tirées ;
- dans le cas d'audits de groupe :
  - la stratégie générale et le plan de mission d'audit de groupe proposés,

- les décisions concernant la participation ~~des~~ d'auditeurs des composantes, notamment la façon de les diriger, de les superviser et de passer en revue leurs travaux, ~~par exemple lorsque des aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les informations financières d'une composante ont été identifiés,~~
- l'évaluation des travaux effectués par les auditeurs des composantes, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
- la façon dont les questions touchant la stratégie générale et le plan de mission d'audit ont été résolues ;
- l'importance des anomalies, corrigées ou non, détectées au cours de la mission, et la façon dont elles ont été traitées ;
- l'opinion d'audit qu'il est prévu d'exprimer et les questions devant être communiquées dans le rapport de l'auditeur, par exemple les questions clés de l'audit ou la section intitulée « Incertitude significative liée à la continuité de l'exploitation ».

[...]

## **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 les concernant 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 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 41
- Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 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 en 2019), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*, paragraphe 38

- 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 ~~59~~50
- 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**

[...]

### **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, 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) 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 entre eux 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 groupe<sup>114</sup>.

[...]

## **NORME ISA 250 (RÉVISÉE), PRISE EN COMPTE DES TEXTES LÉGAUX ET RÉGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS**

[...]

### **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 entre eux 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 groupe<sup>115</sup>.

[...]

## **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

---

<sup>114</sup> Voir, par exemple, les paragraphes R360.16 à 360.18 A1 du Code de l'IESBA.

<sup>115</sup> Voir, par exemple, les paragraphes R360.16 à 360.18 A1 du Code de l'IESBA.

aux responsables de la gouvernance du groupe par l'auditeur du ~~les auditeurs~~ d'un groupe<sup>116</sup>. Ces questions peuvent inclure celles que des auditeurs des composantes ont portées à l'attention de l'auditeur du groupe et que celui-ci juge importantes par rapport aux responsabilités des responsables de la gouvernance du groupe. L'auditeur d'une composante peut aussi communiquer des questions aux responsables de la gouvernance de la composante<sup>117</sup>. ~~Lorsque l'entité ou l'unité fait partie est une composante d'un groupe, ce~~ Ce sont alors 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.

[...]

## Annexe 1

(Réf. : par. 3)

### **Exigences spécifiques énoncées dans la norme ISQM 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 ISQM 1<sup>118</sup> 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 ISQM 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*, alinéa 34 e)
- 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

---

<sup>116</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, paragraphe 5749.

<sup>117</sup> Norme ISA 600 (révisée), alinéa 45 i).

<sup>118</sup> Norme ISQM 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*.

- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 9
- Norme ISA 510, *Audit initial — Soldes d'ouverture*, paragraphe 7
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*, paragraphe 38
- 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 5749
- 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
- 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*

[...]

10A. L'associé responsable de la mission doit passer en revue la 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 (Réf. : par. 7–8)

A8. Le processus qui consiste à établir la stratégie générale d'audit, sous réserve des résultats de ses procédures d'évaluation des risques mises en œuvre par l'auditeur, peut porter sur des éléments tels que :

- la nature des ressources (humaines, technologiques ou intellectuelles) à déployer pour des aspects particuliers de l'audit, par exemple le recours à des membres expérimentés de l'équipe pour les aspects présentant un risque élevé ou le recours à des experts pour traiter les questions complexes ;
- l'ampleur 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 d'une entité à établissements multiples, la nature et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux et du travail des autres auditeurs (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 dirigées, supervisées ou utilisées. Par exemple, les dates auxquelles se tiendront les réunions préparatoires de l'équipe ainsi que les réunions de compte rendu de mission et 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).

[...]

## **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**

[...]

- ~~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 des auditeurs des composantes participeront à la mission.

- La nature des liens de contrôle entre l'entité mère ~~et les autres composantes~~ ses 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 travaux d'audit effectués pour les besoins d'un audit de groupe, La nécessité d'un audit légal des 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**

[...]

- Les communications avec les auditeurs des composantes ~~du groupe au sujet de~~ concernant la nature et le calendrier prévus la date de délivrance prévues des rapports et des autres des communications ayant trait à l'audit des composantes aux travaux d'audit effectués pour les besoins de l'audit du 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 d'audit effectués.

[...]

#### **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 320<sup>119</sup> 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)<sup>120</sup> ;
  - ~~l'identification préliminaire des composantes importantes du groupe et des les attentes initiales en ce qui a trait aux catégories significatives d'opérations, de~~ aux soldes de

<sup>119</sup> Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit.*

<sup>120</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, paragraphes 21 à 23 et alinéa 40 e) 35 et 36.

comptes et ~~et~~ aux informations à fournir qui peuvent constituer des catégories d'opérations importantes, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes.

[...]

## **NORME ISA 315 (RÉVISÉE EN 2019), IDENTIFICATION ET ÉVALUATION DES RISQUES D'ANOMALIES SIGNIFICATIVES**

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

*Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Réf. : par. 13 à 18)*

A11. Les risques d'anomalies significatives à identifier et à évaluer comprennent tant ceux résultant de fraudes que ceux résultant d'erreurs, qui sont les uns et les autres couverts dans la présente norme ISA. Toutefois, l'importance de la fraude est telle que des exigences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant d'obtenir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes<sup>121</sup>. D'autres exigences et indications se rapportant à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives à l'égard de points précis ou de circonstances particulières se trouvent dans les normes ISA suivantes :

- la norme ISA 540 (révisée)<sup>122</sup>, pour les estimations comptables ;
- la norme ISA 550, pour les relations et les opérations avec les parties liées ;
- la norme ISA 570 (révisée)<sup>123</sup>, pour la continuité de l'exploitation ;
- la norme ISA 600 (révisée)<sup>124</sup>, pour les états financiers de groupe.

[...]

*Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17 et 18)*

[...]

### **Adaptabilité**

[...]

A45. Lorsque l'équipe de mission compte un grand nombre de personnes, comme dans un audit d'états financiers de groupe (pour une entité à établissements multiples, par exemple), il

---

<sup>121</sup> Norme ISA 240, paragraphes 12 à 27.

<sup>122</sup> Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations y afférentes*.

<sup>123</sup> Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

<sup>124</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*.

n'est pas toujours nécessaire ou commode que tous ses membres participent en même temps aux entretiens. Il n'est pas non plus nécessaire qu'ils soient tous informés de chacune des décisions prises au cours des entretiens. L'associé responsable de la mission peut s'entretenir de certains points avec les membres clés de l'équipe, y compris, s'il le juge approprié, les membres possédant des compétences ou des connaissances particulières et les responsables des audits-travaux à effectuer à l'égard des composantes du groupe, et déléguer à d'autres les entretiens avec les autres membres de l'équipe, compte tenu de l'étendue de la communication jugée nécessaire. Un plan de communication approuvé par l'associé responsable de la mission peut s'avérer utile.

[...]

*Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Réf. : par. 28 à 37)*

[...]

*Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions*

[...]

Risques importants (Réf. : par. 32)

Raisons pour lesquelles l'auditeur identifie les risques importants et leur incidence sur l'audit

A218. L'identification des risques importants permet à l'auditeur d'accorder une plus grande attention aux risques qui se situent dans la partie supérieure de l'échelle, grâce à la mise en œuvre de certaines réponses requises. Par exemple :

[...]

- lorsque l'auditeur d'une composante détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en ce qui concerne des 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, la norme ISA 600 (révisée) exige de l'auditeur du groupe qu'il évalue le caractère approprié de la conception et de la mise en œuvre de ces procédures une plus grande intervention de la part de l'associé responsable de l'audit du groupe si un risque important a été identifié au niveau d'une composante du groupe, et exige également que l'équipe affectée à l'audit du groupe dirige les travaux à réaliser à l'égard de la composante par l'auditeur de la composante<sup>125</sup>.

[...]

---

<sup>125</sup> Norme ISA 600 (révisée), paragraphes 4230 et 34.

## **NORME ISA 320, CARACTÈRE SIGNIFICATIF DANS LA PLANIFICATION ET LA RÉALISATION D'UN AUDIT**

[...]

### **Définitions**

9. Dans les normes ISA, on entend par :

- a) « seuil de signification pour les travaux », le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation ~~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.~~ Le cas échéant, « seuil de signification pour les travaux » désigne aussi le ou les montants que l'auditeur établit en deçà du ou des seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir ;
- b) « risque d'agrégation », 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.

[...]

### **Modalités d'application et autres commentaires explicatifs**

[...]

#### **Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit**

[...]

*Seuil de signification pour les travaux (Réf. : par. 11)*

- A13. Planifier l'audit à seule fin de détecter les anomalies individuellement significatives, c'est perdre de vue que, cumulées, les anomalies individuellement non significatives peuvent aboutir à une anomalie significative dans les états financiers et ne laisser aucune marge pour d'éventuelles anomalies non détectées. Un seuil de signification pour les travaux (qui, tel qu'il est défini, peut consister en un ou plusieurs montants) est établi en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de ~~manière à ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation~~ ~~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.~~ De même, un seuil de signification pour les travaux est établi par rapport au seuil de signification retenu, le cas échéant, pour une certaine catégorie d'opérations, un certain solde de compte ou une certaine information à fournir, de manière à ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le total des anomalies non corrigées et non détectées dans la catégorie d'opérations, le solde de compte ou l'information en question excède le seuil de signification retenu pour cette catégorie d'opérations, ce solde de compte ou cette information. La détermination du seuil de signification pour les travaux n'est pas un simple calcul mécanique ; elle nécessite l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la compréhension de l'entité qu'a

l'auditeur – et qu'il actualise lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques – ainsi que par la nature et l'étendue des anomalies relevées lors des audits antérieurs et, en conséquence, par les attentes de l'auditeur en ce qui concerne les anomalies pour la période considérée.

[...]

## **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)*

[...]

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 qui sont liés aux prestations fournies à l'entité utilisatrice. Lorsqu'un rapport 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)~~<sup>126</sup> 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 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.

[...]

---

<sup>126</sup> Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*. Le paragraphe 2 de la norme ISA 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 norme ISA 600.

## **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 600<sup>127</sup> traite de l'intervention d'autres auditeurs et pourrait donc être pertinente si cette intervention consiste à 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 620<sup>128</sup> traite du recours par l'auditeur à un expert de son choix pour l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

[...]

---

<sup>127</sup> Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

<sup>128</sup> Norme ISA 620, *Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix*.

## **NORME ISA 510, AUDIT INITIAL — SOLDES D'OUVERTURE**

[...]

### **Annexe**

[...]

#### **Exemple 1 :**

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

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>129</sup> ne s'applique donc pas).**
- [...]

[...]

#### **Exemple 2 :**

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

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**
- [...]

[...]

## **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))

<sup>129</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

[...]

A13. Dans le contexte d'un audit de groupe, la norme ISA 600 (révisée) exige de l'auditeur du groupe ~~équipe affectée à l'audit de groupe qu'elle fournisse qu'il demande~~ aux auditeurs des composantes de communiquer avec lui en temps opportun pour l'informer des relations avec des parties liées que la direction du groupe ou lui-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~~<sup>130</sup>. Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, cette information fournit une base utile à l'auditeur du groupe pour ses demandes d'informations adressées à la direction au sujet de l'identité des parties liées ~~à l'entité~~.

[...]

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

[...]

*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 500<sup>131</sup>, de s'interroger sur la fiabilité des explications et des déclarations de la direction

<sup>130</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes — Considérations particulières*, alinéa 32 b)40 e).

<sup>131</sup> Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 11.

concernant d'autres sujets importants.

[...]

## **NORME ISA 570 (RÉVISÉE), CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION**

[...]

### **Annexe**

[...]

**Exemple 1 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion non modifiée lorsqu'il existe une incertitude significative et que les informations fournies dans les états financiers sont adéquates**

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

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>132</sup> ne s'applique donc pas).**
- [...]

[...]

---

<sup>132</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audit d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

**Exemple 2 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion avec réserve lorsqu'il existe une incertitude significative et que les états financiers comportent des anomalies significatives du fait que les informations qui y sont fournies ne sont pas adéquates**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

**Exemple 3 – Rapport de l'auditeur comportant une opinion défavorable lorsqu'il existe une incertitude significative et qu'aucune information sur cette incertitude n'est fournie dans les états financiers**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

## **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)

[...]

A16. Voici des exemples de travaux de la fonction d'audit interne que l'auditeur externe peut utiliser :

- les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;

- les procédures de corroboration impliquant une part limitée de jugement ;
- l'observation du comptage des stocks ;
- le suivi du cheminement d'opérations à travers le système d'information pertinent pour l'information financière ;
- les tests de conformité aux exigences réglementaires ;
- ~~dans certaines circonstances, l'audit ou l'examen de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composantes importantes du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les exigences de la norme ISA 600)<sup>133</sup>.~~

[...]

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

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

A31. Dans les pays où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur externe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient, dans le contexte d'un audit de groupe, que l'auditeur du groupe ~~les auditeurs d'un groupe~~ se demandent si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composantes et, le cas échéant, qu'il traite ~~qu'ils traitent~~ de cette question lorsqu'il ~~lorsqu'ils~~ communiquent avec les auditeurs des composantes<sup>134</sup>.

[...]

## **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

---

<sup>133</sup> Norme ISA 600, *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

<sup>134</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*, alinéa 25 a) 40 b).

[...]

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)

[...]

c) lorsque la norme ISA 600 (révisée)<sup>135</sup> 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 ou des unités et des activités du groupe pour exprimer une 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 des travaux d'audit effectués pour les besoins de l'audit du de groupe,
- iii) l'auditeur assume l'entière responsabilité de l'opinion d'audit<sup>136</sup>.

[...]

## **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*

[...]

### Fondement de l'opinion

 (Réf. : par. 28)

[...]

### Considérations propres à l'audit de groupe

A38. Dans le cas d'un audit de groupe où il, lorsqu'il existe différentes sources de règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à 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'auditeur 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 du de groupe<sup>137</sup>.

---

<sup>135</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

<sup>136</sup> Norme ISA 600 (révisée), paragraphe 53.

<sup>137</sup> Norme ISA 600 (révisée), paragraphe A56, A57 et A66 à A68A37.

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 soumis l'auditeur du ~~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'auditeur du groupe ~~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)<sup>138</sup> 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.

[...]

## Annexe

[...]

**Exemple 1 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers 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 d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

**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).
- [...]

<sup>138</sup> Norme ISA 600 (révisée), paragraphes 25 et 27 19 et 20.

## RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

### Rapport sur l'audit des états financiers consolidés<sup>139</sup>

[...]

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

[...]

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 planifions et réalisons l'audit du groupe afin d'obtenir ~~obtenons~~ des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières ~~l'information financière~~ des entités ou des unités et activités du groupe pour ~~exprimer une~~ servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers ~~consolidés du groupe~~. Nous sommes responsables de la direction, de la supervision et de la ~~réalisation~~ revue des travaux d'audit effectués pour les besoins de l'audit du groupe, et assumons l'entière responsabilité de notre opinion d'audit.

[...]

#### **Exemple 3 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'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 d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

#### **Exemple 4 – Rapport de l'auditeur sur les états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel à usage général reposant sur le principe de conformité**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée requis selon des textes légaux ou réglementaires. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

<sup>139</sup> 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.

[...]

## **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 a<sup>140</sup>. Les normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser aux égards suivants, par exemple :
  - les opérations avec des parties liées<sup>141</sup>, 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 l'accès à l'information~~ lorsque l'accès à l'information aux informations ou aux personnes est limité ~~est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe~~<sup>142</sup>.
- La norme ISA 220 (révisée) établit les exigences qui s'appliquent à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur les points délicats ou litigieux, sur les points au sujet desquels les politiques ou procédures du cabinet exigent des consultations<sup>143</sup>, et sur les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, nécessitent des consultations. 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. L'associé

---

<sup>140</sup> Norme ISA 260 (révisée), alinéa 16 b) et paragraphe A21.

<sup>141</sup> Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe A42.

<sup>142</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières*, alinéa 57 c)~~49 d)~~.

<sup>143</sup> Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 35.

responsable de la mission est également tenu de s'entretenir avec le responsable de la revue de la qualité de la mission des questions importantes relevées et des jugements importants portés au cours de la mission d'audit, entre autres<sup>144</sup>.

[...]

## **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))*

[...]

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.

[...]

## **Annexe**

[...]

### **Exemple 1 – Opinion avec réserve en raison d'une anomalie significative dans les états financiers**

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

- **L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>145</sup> ne s'applique donc pas).**
- [...]

[...]

<sup>144</sup> Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 36.

<sup>145</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

**Exemple 2 – Opinion défavorable en raison d’une anomalie significative dans les états financiers consolidés**

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).
- [...]

[...]

**Exemple 3 – Opinion avec réserve en raison de l’impossibilité d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en ce qui concerne une entité associée étrangère**

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).
- [...]

[...]

**Exemple 4 – Formulation d’une impossibilité d’exprimer une opinion en raison de l’impossibilité d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur un élément particulier des états financiers consolidés**

Aux fins 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 d’une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s’applique).
- [...]

[...]

**Exemple 5 – Formulation d’une impossibilité d’exprimer une opinion en raison de l’impossibilité d’obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur de multiples éléments des états financiers**

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

- L’audit porte sur un jeu complet d’états financiers d’une entité autre qu’une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d’image fidèle. Il ne s’agit pas d’un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s’applique donc pas).
- [...]

[...]

**NORME ISA 706 (RÉVISÉE), PARAGRAPHES D'OBSERVATIONS ET  
PARAGRAPHES SUR D'AUTRES POINTS DANS LE RAPPORT  
DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT**

[...]

**Annexe 3**

[...]

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>146</sup> ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

**Annexe 4**

[...]

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

**NORME ISA 710, INFORMATIONS COMPARATIVES — CHIFFRES  
CORRESPONDANTS ET ÉTATS FINANCIERS COMPARATIFS**

[...]

**Annexe**

[...]

**Exemple 1 : chiffres correspondants**

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

<sup>146</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)<sup>147</sup> ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

#### **Exemple 2 : chiffres correspondants**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

#### **Exemple 3 : chiffres correspondants**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

#### **Exemple 4 : états financiers comparatifs**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

---

<sup>147</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

## **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)

[...]

*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 résumant 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.

[...]

## **Annexe 2**

[...]

**Exemple 1 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où 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.**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée)<sup>148</sup> ne s'applique pas).
- [...]

[...]

**Exemple 2 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).
- [...]

[...]

**Exemple 3 : Rapport de l'auditeur d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu une partie des autres informations avant la date de son rapport, n'a pas relevé d'anomalie significative dans les autres informations et s'attend à obtenir d'autres informations après la date de son rapport.**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).
- [...]

[...]

**Exemple 4 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur n'a obtenu aucune des autres informations avant la date de son rapport, mais s'attend à obtenir les autres informations après la date de son rapport.**

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

<sup>148</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* — *Considérations particulières*.

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).
- [...]

[...]

**Exemple 5 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion non modifiée, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et conclu à l'existence d'une anomalie significative dans les autres informations.**

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

- L'audit porte sur un jeu complet d'états financiers d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique pas).
- [...]

[...]

**Exemple 6 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion avec réserve, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et qu'il y a une limitation de l'étendue des travaux concernant un élément significatif des états financiers consolidés qui a également une incidence sur les autres informations.**

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 ou 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 (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) s'applique).
- [...]

[...]

**Exemple 7 : Rapport de l'auditeur d'une entité cotée ou d'une entité autre qu'une entité cotée, contenant une opinion défavorable, dans le cas où l'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport et que son opinion défavorable sur les états financiers consolidés vise également les autres informations.**

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 ou 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 (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée) s'applique).
- [...]

[...]

## **NORME ISA 805 (RÉVISÉE), AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS ISOLÉS ET D'ÉLÉMENTS, DE COMPTES OU DE POSTES SPÉCIFIQUES D'UN ÉTAT FINANCIER — CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES**

### **Introduction**

#### **Champ d'application de la présente norme ISA**

8. La présente norme ISA ne s'applique pas lorsque des 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 états financiers de groupe (voir la norme ISA 600 (révisée))<sup>149</sup>.

[...]

## **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.~~

[...]

---

<sup>149</sup> Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières.*

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

[...]

*Accord sur les conditions de la mission*

[...]

~~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 est une composante d'un groupe d'entités, ou une entité associée à une autre entité ;
- [...]

*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.

[...]

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 centre de profit, succursale ou autre composante ~~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.

[...]

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 2022 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](http://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 », « ISQM », « IAPN », ainsi que le logo de l'IAASB sont des marques de commerce ou des marques de commerce et 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 le [site Web](#) (en anglais) de l'IFAC ou écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

La présente prise de position définitive, *Norme ISA 600 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée)*, publiée en anglais par l'IFAC en avril 2022, a été traduite en français par Comptables professionnels agréés du Canada / Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) en juin 2022, et est utilisée avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de la prise de position définitive *Norme ISA 600 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée)* 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 la prise de position définitive *Norme ISA 600 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée)* 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 la prise de position définitive *Norme ISA 600 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée)* © 2022 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de la prise de position définitive *Norme ISA 600 (révisée) et modifications de concordance et modifications corrélatives apportées à d'autres normes internationales par suite de la publication de la norme ISA 600 (révisée)* © 2022 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *ISA 600 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 600 (Revised)*

Veillez écrire à [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

**IAASB**

**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](http://www.iaasb.org)