

Norme ISA 600 (révisée)
audits d'états financiers d'un
groupe (y compris l'utilisation des
travaux des auditeurs des
composants)
– aspects particuliers
et
modifications de concordance et
modifications corrélatives
apportées à d'autres normes
internationales par suite de la
publication de la norme ISA 600
(révisée)

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), qui supervise les activités de l'IAASB, et le Groupe consultatif (Consultative Advisory Group) de l'IAASB, qui recueille les commentaires du public aux fins de l'élaboration des normes et des lignes directrices.

Copyright IFAC

La présente Norme internationale d'audit (ISA) 600 (révisée) *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers*, de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2022, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en 2023, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction de cette Norme internationale d'audit (ISA) 600 (révisée) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement- Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée de la Norme internationale d'audit (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 en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 600 (révisée) *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers*, © 2022 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) 600 (révisée) *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers*, © 2025 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : *International Standard on Auditing 600 (revised), Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*.

Source originale : *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

Pour obtenir l'autorisation de reproduire, stocker ou transmettre ou de faire d'autres utilisations similaires du présent document, veuillez contacter permissions@ifac.org.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600 (RÉVISÉE)

AUDITS D'ÉTATS FINANCIERS D'UN GROUPE (Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS DES COMPOSANTS) – ASPECTS PARTICULIERS

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2023)

SOMMAIRE

Paragraphe

Introduction

Champs d'application de la présente norme ISA.....1-11

Date d'entrée en vigueur.....12

Objectifs.....13

Définitions.....14-15

Diligences requises

Responsabilités de l'équipe dirigeante en matière de gestion et d'atteinte de la qualité d'un
audit de groupe16

Acceptation et maintien de la mission.....17-21

Stratégie générale d'audit du groupe et programme de travail du groupe22-29

Acquisition d'une connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable
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 significatives37-44

Évaluation des communications avec les auditeurs des composants 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'auditeur53

Communications avec la direction du groupe et les personnes constituant le gouvernement
d'entreprise du groupe54-58

Documentation.....59

Modalités d'application et autres informations explicatives

Champ d'application de la présente norme ISA.....A1-A18

Définitions.....A19-A28

Responsabilités de l'équipe dirigeante en matière de gestion et d'atteinte de la qualité d'un
audit de groupeA29-A31

Acceptation et maintien de la mission.....A32-A46

Stratégie générale d'audit du groupe et programme de travail du groupe	A47-A87
Acquisition d'une connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable 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 composants 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 personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe	A159-A165
Documentation	A165-A185
Annexe 1: Exemple de rapport de l'auditeur indépendant lorsque l'auditeur du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe	
Annexe 2: Connaissance du système de contrôle interne du groupe	
Annexe 3: Exemples de situations et de faits qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe	

La Norme internationale d'audit (ISA) 600 (révisée), <i>Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)</i> - Aspects particuliers , doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, <i>Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit</i>.
--

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. Les Normes internationales d'audit (ISA) s'appliquent à un audit d'états financiers de groupe (un audit de groupe). La présente norme ISA traite des aspects particuliers qui s'appliquent à l'audit de groupe, notamment lorsque les circonstances impliquent des auditeurs de composants. Elle se réfère ou complète des diligences et modalités d'application relatives à d'autres normes ISA pertinentes, en particulier les normes ISA 220 (révisée)¹, ISA 230², ISA 300³, ISA 315 (révisée en 2019)⁴ et ISA 330⁵, dans un audit de groupe. (Voir par. A1-A2)
2. Les états financiers de groupe incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité opérationnelle du fait d'un processus de consolidation, comme décrit au paragraphe 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 comptable applicable, mais aussi de la présentation d'états financiers combinés et de l'agrégation d'informations financières concernant des entités ou des unités opérationnelles telles que des succursales ou des divisions. (Voir par. A3-A5 et A27)
3. Comme expliqué dans la norme ISA 220 (révisée)⁶, la présente norme, lorsqu'elle est adaptée si nécessaire aux circonstances, peut également se révéler utile l'équipe affectée à la mission lors d'un audit d'états financiers autre qu'un audit de groupe lorsque l'équipe affectée à la mission comporte des personnes travaillant pour un autre cabinet. Par exemple, lorsqu'une personne est impliquée 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 composants

4. Un groupe peut être organisé de différentes manières. Par exemple, il peut être organisé par entités juridiques ou autres (entité mère et une ou plusieurs filiales, co-entreprises, 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 opérationnelles » dans la présente norme ISA. (Voir 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 composants à l'égard desquels des travaux seront effectués. Il procède à cette détermination en se fondant sur la connaissance 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, la présence ou non de centres de services partagés, et l'existence de systèmes d'information et de contrôle interne communs. (Voir par. A7-A9)

Participation des auditeurs des composants

6. La norme ISA 220 (révisée)⁷ requiert que l'associé responsable de la mission détermine que des ressources suffisantes et appropriées soient affectées à la mission ou mises à la disposition de

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

² Norme ISA 230, *Documentation d'audit*.

³ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*.

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

⁵ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*.

⁶ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A1.

⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

l'équipe affectée à la mission en temps opportun. Dans un audit de groupe, il est possible que ces ressources incluent des auditeurs des composants. C'est pourquoi la présente norme ISA requiert de l'auditeur du groupe qu'il détermine la nature, le calendrier et l'étendue de la participation d'auditeurs des composants.

7. Pour satisfaire aux diligences de la présente norme ISA, l'auditeur du groupe peut faire appel aux auditeurs des composants ; il peut leur demander de lui fournir des informations ou d'effectuer des travaux d'audit. Il est possible que les auditeurs des composants aient une plus grande expérience et une connaissance plus approfondie des composants et de leurs environnements (y compris les textes législatifs et 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 composants participent à toutes les étapes de l'audit du groupe. (Voir par. A10-A11)
8. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives et du risque de non-détection⁸. Dans un audit de groupe, le risque de non-détection comprend le risque que l'auditeur d'un composant ne détecte pas une anomalie dans les informations financières du composant 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. C'est pourquoi la présente norme ISA requiert 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 composants, en plus d'insister sur l'importance d'un processus d'échange entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants. Elle précise aussi les aspects 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 composants, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Voir par. A12-A13)

Esprit critique

9. La norme ISA 200⁹ requiert que les membres de l'équipe affectée à la mission fassent preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de 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 affectée à la mission accorde à l'exercice de l'esprit critique tout au long de l'audit du groupe, que les membres de l'équipe affectée à la mission démontrent qu'ils exercent leur esprit critique de manière appropriée. Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice d'un esprit critique approprié. (Voir par. A14-A18)

Application proportionnée

10. La présente norme ISA vise tous les audits de groupe, peu importe la taille ou la complexité du groupe ; ses diligences 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 diligences de la présente norme ISA ne s'appliquent pas, car elles sont conditionnées à la participation d'auditeurs des composants. 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 composants sans faire participer d'auditeurs des composants. 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

⁸ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, paragraphe A34.

⁹ Norme ISA 200, paragraphes 15-16.

11. La responsabilité et l'obligation ultime de rendre compte du respect des diligences de la présente norme ISA demeurent celles de l'associé responsable de l'audit du groupe. Lorsque 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... » est utilisée dans le libellé de la diligence, 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 d'actions à des membres de l'équipe affectée à la mission possédant les compétences ou l'expérience requises, y compris des auditeurs des composants. Dans les autres cas, la présente norme ISA entend expressément que ce soit l'associé responsable de l'audit du groupe ou l'auditeur du groupe, selon le cas qui respecte la diligence ou qui s'acquitte de la responsabilité, en obtenant au besoin des informations auprès d'autres membres de l'équipe affectée à la mission ou auprès du cabinet. (Voir par. A29)

Date d'entrée en vigueur

12. La présente norme ISA est applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2023.

Objectifs

13. Les objectifs de l'auditeur sont :
- (a) de déterminer, en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de la mission d'audit du groupe, si l'on peut raisonnablement s'attendre à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de base au fondement 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 composants 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 ; et
 - (d) de déterminer si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris les travaux effectués par les auditeurs des composants, ont permis de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de base au fondement 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 ; (Voir par. A19)
 - (b) « composant », une entité, une unité opérationnelle, une fonction ou une segment 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 ; (Voir par. A20)
 - (c) « auditeur d'un composant », un auditeur qui effectue des travaux d'audit à l'égard d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe. L'auditeur d'un composant fait partie de l'équipe affectée à la mission¹⁰ affectée à l'audit du groupe ; (Voir par. A21-A23)
 - (d) « direction d'un composant », les dirigeants responsables d'un composant ; (Voir par. A24)
 - (e) « seuil de planification au niveau du composant », le montant que l'auditeur du groupe établit

¹⁰ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 12(d).

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'un composant ;

- (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 affectée à la mission, autres que les auditeurs des composants. L'auditeur du groupe a la responsabilité :
 - (i) d'établir la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail du groupe,
 - (ii) de diriger et de superviser les auditeurs des composants, et de procéder à une revue de leurs travaux,
 - (iii) d'évaluer les conclusions tirées des éléments probants obtenus qui servent de base au fondement 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 mission¹¹ qui est responsable de l'audit du groupe ; (Voir par. A25)
- (k) « états financiers du groupe », les états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité opérationnelle du fait d'un processus de consolidation. Dans la présente norme ISA, le terme « processus de consolidation » englobe : (Voir par. A26-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 opérationnelles 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 opérationnelles, comme des succursales ou des divisions ;
- (l) « direction du groupe », les dirigeants responsables de la préparation des états financiers du groupe ;
- (m) « seuil de planification au niveau du groupe », le seuil de planification¹² déterminé par l'auditeur du groupe relatif aux états financiers du groupe pris dans leur ensemble.

15. Dans la présente norme ISA, le terme « référentiel comptable applicable » s'entend du référentiel comptable qui s'applique aux états financiers du groupe.

Diligences requises

Responsabilités de l'équipe dirigeante en matière de gestion et d'atteinte de la qualité d'un audit de groupe

16. Lorsqu'il applique la norme ISA 220 (révisée)¹³, 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 en : (Voir par. A29-A30)
- (a) assumant la responsabilité de la mise en place, pour les besoins de la mission d'audit du groupe, d'un environnement qui mette en valeur le comportement attendu des membres de l'équipe affectée à la mission ; (Voir par. A31)
 - (b) participant de manière suffisante et appropriée tout au long de la mission d'audit du groupe, y compris en ce qui concerne les travaux des auditeurs des composants, afin d'être en mesure d'évaluer si les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés

¹¹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 12(a).

¹² Norme ISA 320, *Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphes 9 et 11.

¹³ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 13.

à la nature et aux circonstances de la mission.

Acceptation et maintien de la mission

17. Avant 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 recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de base au fondement d'une opinion sur les états financiers du groupe. (Voir par. A32-A35)
18. S'il conclut, après l'acceptation ou le maintien de la mission d'audit du groupe, que des éléments probants suffisants et appropriés ne peuvent être recueillis, l'associé responsable de l'audit du groupe doit tenir compte des incidences possibles sur l'audit du groupe. (Voir par. A36)

Termes de la mission

19. Lorsqu'il applique la norme ISA 210¹⁴, l'auditeur du groupe doit obtenir, de la part de la direction du groupe, confirmation qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités pour donner à l'équipe affectée à la mission : (Voir 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 complémentaires que l'équipe affectée à la mission peut demander à la direction du groupe ou à la direction d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe ;
 - (c) un accès sans restriction aux personnes, au sein du groupe, auprès de qui, selon l'équipe affectée à la mission, il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

Limitation à l'accès aux informations ou aux personnes 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 donner à l'équipe affectée à la mission un accès aux informations ou un accès sans restriction aux personnes au sein du groupe, il doit tenir compte des incidences potentielles sur l'audit du groupe. (Voir par. A38-A46)

Limitation à l'accès aux informations ou aux personnes en raison de restrictions imposées par la direction du groupe

21. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut : (Voir par. A43-A46)
 - (a) d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'auditeur du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison de restrictions imposées par la direction du groupe ; et
 - (b) d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe ;il doit alors :
 - (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 la loi ou la réglementation applicable ;
 - (ii) lorsque la loi ou la réglementation interdit 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

¹⁴ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphes 6(b) et 8(b).

du groupe.

Stratégie générale d'audit du groupe et programme de travail du groupe

22. Lorsqu'il applique la norme ISA 300¹⁵, l'auditeur du groupe doit établir et mettre à jour si nécessaire la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail du groupe. Ce faisant, il doit déterminer : (Voir par. A47-A50)
- (a) les composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués ; (Voir 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 composants. (Voir par. A52-A56)

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

23. Pour l'établissement de la stratégie générale d'audit du groupe et du programme de travail du groupe, l'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer si l'auditeur du groupe sera à même de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composants. (Voir par. A57)
24. Dans le cadre de l'appréciation mentionnée au paragraphe 23, l'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composants de confirmer qu'ils collaboreront avec lui, y compris s'ils effectueront les travaux qu'il leur demande. (Voir par. A58)

Règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance

25. Lorsqu'il applique la norme ISA 220 (révisée)¹⁶, l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité : (Voir par. A59-A60 et A87)
- (a) que les auditeurs des composants aient été sensibilisés aux règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit du groupe ;
 - (b) de confirmer que les auditeurs des composants comprennent et respecteront les règles d'éthique 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. Lorsqu'il applique la norme ISA 220 (révisée)¹⁷, l'associé responsable de l'audit du groupe doit : (Voir par. A61-A68)
- (a) déterminer que les auditeurs des composants 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 du composant ; et
 - (b) si des informations sur les résultats du processus de suivi et de prise de mesures correctives concernant l'auditeur d'un composant 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 l'auditeur du groupe, ou mises autrement à sa disposition, en apprécier la pertinence pour la détermination mentionnée à l'alinéa 26(a).
27. L'auditeur du groupe doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les travaux à effectuer à l'égard du composant sans faire participer l'auditeur du composant si :
- (a) l'auditeur du composant ne se conforme pas aux règles d'éthique pertinentes, y compris

¹⁵ Norme ISA 300, paragraphes 7-10.

¹⁶ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 17.

¹⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 25-26.

- celles qui ont trait à l'indépendance, qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe¹⁸ ; (Voir par. A69-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 23-26. (Voir par. A71)

Réalisation de la mission

28. Lorsqu'il applique la norme ISA 220 (révisée)¹⁹, 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 composants, ainsi que de la revue de leurs travaux, en prenant en considération : (Voir par. A72-A77)
- (a) les domaines 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 domaines de l'audit des états financiers du groupe qui impliquent un jugement important.

Communications avec les auditeurs des composants

29. L'auditeur du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composants 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 composants et lui aient lieu en temps opportun tout au long de l'audit du groupe. (Voir par. A78-A87)

Acquisition d'une connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne du groupe

30. Lorsqu'il applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁰, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité d'acquérir une connaissance : (Voir par. A88-A92)
- (a) du groupe et de son environnement, ce qui inclut : (Voir par. A93-A95)
- (i) la structure organisationnelle et le modèle économique du groupe, notamment :
- a. les localisations où le groupe exerce ses activités ;
- b. la nature des activités du groupe et leur degré de similitude dans l'ensemble du groupe ; et
- c. la mesure dans laquelle le recours à l'informatique est intégré dans le modèle économique du groupe ;
- (ii) les facteurs réglementaires ayant une incidence sur les entités et les unités opérationnelles du groupe ; et
- (iii) les mesures utilisées en interne et en externe afin d'évaluer la performance financière des entités ou des unités opérationnelles ;
- (b) du référentiel comptable applicable et de la cohérence des méthodes et pratiques comptables à l'échelle du groupe ;
- (c) du système de contrôle interne du groupe, incluant :
- (i) la nature des contrôles et l'étendue de leurs points communs ; (Voir par. A96-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 ; (Voir

¹⁸ Norme ISA 200, paragraphe 14.

¹⁹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 29.

²⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19-27.

- par. A100-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 manière dont la direction du groupe communique à la direction des entités ou des unités opérationnelles les points importants 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 composants du système de contrôle interne du groupe. (Voir par. A103-A105)

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

31. L'auditeur du groupe doit communiquer avec les auditeurs des composants en temps opportun pour les informer : (Voir par. A106)
- (a) des points qui, selon lui, sont pertinents pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques par l'auditeur du composant pour les besoins de l'audit du groupe ;
 - (b) lorsqu'il applique la norme ISA 550²¹, 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 points sont pertinents pour les travaux de l'auditeur du composant ; (Voir par. A107)
 - (c) lorsqu'il applique la norme ISA 570 (révisée)²², d'événements ou de 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 points sont pertinents pour les travaux de l'auditeur du composant.
32. L'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composants de communiquer en temps opportun :
- (a) des points concernant les informations financières du composant qui, selon l'auditeur du composant, sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies 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 ; (Voir 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. Lorsqu'il applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)²³, en se basant sur la connaissance 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. (Voir par. A108-A113)

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

34. Lorsqu'il applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)²⁴, l'auditeur du groupe doit évaluer si les éléments probants recueillis au moyen des procédures d'évaluation des risques, mises en œuvre par lui-même et par les auditeurs des composants, fournissent une base appropriée pour

²¹ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 17.

²² Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*.

²³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 28-34.

²⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir par. A114-A115)

Caractère significatif

35. Lorsqu'il applique les normes ISA 320²⁵ et ISA 450²⁶ et lorsque des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir, dans les états financiers du groupe, proviennent de différents composants, l'auditeur du groupe doit déterminer, pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit :
- (a) un seuil de planification au niveau du composant, qui doit être inférieur à celui du groupe pour tenir compte du risque d'agrégation ; (Voir par. A116-A120)
 - (b) le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations financières du composant doivent lui être communiquées, qui ne peut excéder le montant des anomalies considérées comme manifestement insignifiantes par rapport aux états financiers du groupe. (Voir par. A121)

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

36. L'auditeur du groupe doit communiquer aux auditeurs des composants les montants établis conformément au paragraphe 35. (Voir par. A122-A123)

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives

37. Lorsqu'il applique la norme ISA 330²⁷, 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 composants à l'égard desquels 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 composants. (Voir par. A124-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 : (Voir par. A140)
- (a) à évaluer si les états financiers du groupe englobent toutes les entités et les unités opérationnelles, conformément aux exigences du référentiel comptable 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 ; (Voir par. A141)
 - (c) à évaluer si les jugements portés par la direction dans le cadre du processus de consolidation présentent des indices de biais introduits éventuellement par 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 opérationnelle 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.

²⁵ Norme ISA 320, paragraphe 11.

²⁶ Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 5.

²⁷ Norme ISA 330, paragraphes 6-7.

40. Si les états financiers du groupe englobent les informations financières d'une entité ou d'une unité opérationnelle 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 comptable applicable.

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

41. Lorsque l'auditeur du groupe fait participer l'auditeur d'un composant à la conception ou à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires, il doit communiquer avec celui-ci au sujet des points qui, selon lui ou selon l'auditeur du composant, sont pertinents pour la conception des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.
42. Lorsque l'auditeur d'un composant détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en ce qui concerne des domaines 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 doit évaluer le caractère approprié de la conception et de la mise en œuvre de ces procédures. (Voir par. A142)
43. Lorsque des auditeurs des composants 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 composants, ainsi que de la revue de leurs travaux. (Voir par. A143)
44. L'auditeur du groupe doit déterminer si les informations financières identifiées dans les communications des auditeurs des composants (voir paragraphe 45(a)) sont celles qui sont incorporées dans les états financiers du groupe.

Évaluation des communications avec les auditeurs des composants et du caractère adéquat de leurs travaux

45. L'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composants de lui communiquer les points pertinents afin de tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Les communications des auditeurs des composants doivent notamment : (Voir par. A144)
- (a) identifier les informations financières à l'égard desquelles il a été demandé à l'auditeur du composant de mettre en œuvre des procédures d'audit ;
 - (b) indiquer si l'auditeur du composant a effectué ou non les travaux demandés par l'auditeur du groupe ;
 - (c) mentionner si l'auditeur du composant s'est conformé ou non aux règles d'éthique 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-respect des textes législatifs et réglementaires, le cas échéant ;
 - (e) faire état des anomalies, corrigées et non corrigées, qui ont été relevées par l'auditeur du composant dans les informations financières du composant et dont le montant est supérieur au seuil communiqué par l'auditeur du groupe conformément au paragraphe 36 ; (Voir par. A145)
 - (f) faire mention des indices d'un biais possible introduit par 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 identifiée ou suspectée impliquant la direction du composant ou des employés ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe à l'égard du composant, ou encore d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières du composant ;

- (i) exposer les autres points importants que l'auditeur du composant a communiqués ou prévoit de communiquer à la direction du composant ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant ;
- (j) exposer tout autre point qui peut présenter un intérêt pour l'audit du groupe ou que l'auditeur du composant juge approprié de porter à l'attention de l'auditeur du groupe, y compris toute exception mentionnée dans les déclarations écrites que l'auditeur du composant a demandées à la direction du composant ; et
- (k) exposer les constatations générales ou les conclusions de l'auditeur du composant. (Voir par. A146)

46. L'auditeur du groupe doit :

- (a) discuter – avec l'auditeur du composant, la direction du composant ou la direction du groupe, selon le cas – des points importants soulevés lors des communications avec l'auditeur du composant, dont celles mentionnées au paragraphe 45 ;
- (b) évaluer si les communications avec l'auditeur du composant sont adéquates dans le cadre des objectifs de l'auditeur du groupe. Si tel n'est pas le cas, l'auditeur du groupe doit tenir compte des incidences de cette situation sur l'audit du groupe. (Voir 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 composants, et l'ampleur de cette revue, le cas échéant. Pour ce faire il doit prendre en considération : (Voir par. A148-A149)

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

48. Si l'auditeur du groupe conclut que les travaux de l'auditeur d'un composant ne sont pas appropriés par rapport aux objectifs de l'auditeur du groupe, il doit déterminer les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre et déterminer si c'est lui ou l'auditeur d'un composant qui les mettra en œuvre.

Événements postérieurs à la date de clôture

49. Lorsqu'il applique la norme ISA 560²⁸, l'auditeur du groupe doit assumer la responsabilité de mettre en œuvre des procédures, y compris, le cas échéant, de demander à des auditeurs des composants d'en mettre en œuvre, conçues pour identifier des événements pouvant nécessiter un ajustement des états financiers du groupe. (Voir par. A150)

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

50. L'auditeur du groupe doit demander aux auditeurs des composants 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 des d'informations à fournir dans ceux-ci. (Voir par. A150)

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

51. Lorsqu'il applique la norme ISA 330²⁹, l'auditeur du groupe doit déterminer si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris les travaux effectués par les auditeurs des composants, ont permis de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe. (Voir par. A151-A155)

²⁸ Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphes 6-7.

²⁹ 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 identifiées par l'auditeur du groupe ou communiquées par des auditeurs des composants) et des cas où il a été impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir par. A156)

Rapport de l'auditeur

53. Le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe ne doit pas, à moins que la loi ou la réglementation ne le requiert, faire mention des auditeurs des composants. Si une telle mention est requise par la loi ou la réglementation, 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 en ce qui concerne l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe. (Voir par. A157-A158)

Communications avec la direction du groupe et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe

Communications avec la direction du groupe

54. L'auditeur du groupe doit communiquer à la direction du groupe un aperçu de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit, y compris une description sommaire des travaux à effectuer à l'égard des composants du groupe. (Voir par. A159)
55. Si une fraude a été identifiée ou si une fraude est portée à son attention par l'auditeur d'un composant (voir paragraphe 45(h)), ou encore si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'auditeur du groupe doit le communiquer 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 aspects qui relèvent de leur compétence. (Voir par. A160)
56. L'auditeur d'un composant peut être tenu, en raison de textes législatifs et réglementaires ou pour d'autres raisons, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers d'une entité ou d'une unité opérationnelle du groupe. Dans ce cas, l'auditeur du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction de l'entité ou de l'unité opérationnelle de tout point dont il prend connaissance et qui peut être important par rapport aux états financiers de l'entité ou de l'unité opérationnelle, mais dont la direction de l'entité ou de l'unité opérationnelle n'est pas consciente. Si la direction du groupe refuse de communiquer le point à la direction de l'entité ou de l'unité opérationnelle, l'auditeur du groupe doit discuter du point avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe. Si la question n'est toujours pas résolue, l'auditeur du groupe doit, sous réserve de considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisager la possibilité de recommander à l'auditeur du composant de ne pas délivrer son rapport sur les états financiers de l'entité ou de l'unité opérationnelle tant que le point n'aura pas été réglé. (Voir par. A161-A162)

Communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe

57. L'auditeur du groupe doit communiquer les points suivants aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe, en plus de ceux requis par la norme ISA 260 (révisée)³⁰ et d'autres normes ISA : (Voir par. A163)
- (a) une description générale des travaux à effectuer à l'égard des composants du groupe et de la nature de la participation prévue de l'auditeur du groupe aux travaux à effectuer par des auditeurs des composants ; (Voir par. A164)
 - (b) les cas où l'évaluation faite par l'équipe affectée à l'audit du groupe des travaux de l'auditeur d'un composant donne lieu à interrogation quant à la qualité de ses travaux ;
 - (c) toute limitation à l'étendue de l'audit du groupe par exemple des points importants liés à des

³⁰ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

- restrictions de l'accès aux informations ou aux personnes ;
- (d) toute fraude identifiée ou suspectée impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans le système de contrôle interne du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Communication des déficiences relevées dans le contrôle interne

58. Lorsqu'il applique la norme ISA 265³¹, l'auditeur du groupe doit déterminer si, parmi les déficiences du système de contrôle interne du groupe qui ont été relevées, le cas échéant, certaines sont à communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe ou à la direction du groupe. Pour ce faire, il doit prendre en considération les déficiences du contrôle interne relevées par des auditeurs des composants et portées à son attention conformément à paragraphe 45(g). (Voir par. A165)

Documentation

59. Conformément à la norme ISA 230³², la documentation d'audit doit être suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants recueillis et les conclusions tirées sur les points importants relevés au cours de l'audit du groupe. Lorsqu'il applique la norme ISA 230³³, l'auditeur du groupe doit consigner dans la documentation d'audit : (Voir par. A166-A169 et A179-A182)
- (a) les points importants relatifs à toutes limitations à l'accès aux informations du groupe ou aux personnes au sein du groupe et qui ont été pris en considération avant de décider d'accepter ou de maintenir la mission, ou qui sont apparues ultérieurement, et la manière dont ces points ont été traités ;
- (b) ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer les composants pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe ; (Voir par. A170)
- (c) ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer le seuil de planification au niveau du composant, et le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations financières du composant devaient lui être communiquées ;
- (d) ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer que les auditeurs des composants 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 composants ; (Voir par. A171)
- (e) les aspects clés de la connaissance du système de contrôle interne du groupe acquise conformément au paragraphe 30(c) ;
- (f) la nature, le calendrier et l'étendue de sa direction et de sa supervision des auditeurs des composants, 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 composants ; (Voir par. A172-A178)
- (g) les points concernant les communications avec les auditeurs des composants, dont :
- (i) tout point relatif à la fraude, aux parties liées ou à la continuité d'exploitation communiqué conformément au paragraphe 32,
- (ii) les points pertinents par rapport à sa conclusion sur l'audit du groupe, selon le paragraphe 45, et la manière dont il a donné suite aux points importants dont il s'est entretenu avec les auditeurs des composants, la direction d'un composant ou la direction du groupe ;

³¹ Norme ISA 265, *Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*.

³² Norme ISA 230, paragraphe 8.

³³ Norme ISA 230, paragraphes 1-3, 9-11, A6-A7 et Annexe.

- (h) son évaluation des constatations ou des conclusions des auditeurs des composants concernant les points 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 informations explicatives

Champ d'application de la présente norme ISA (Voir par. 1-2)

- A1. La présente norme ISA traite également des aspects particuliers 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 diligences requises et des modalités d'application précisées dans la norme ISA 220 (révisée), y compris en ce qui concerne la direction et la supervision des auditeurs des composants et la revue de leurs travaux.
- A2. La norme ISQM 1³⁴ traite des missions pour lesquelles une revue de la qualité des missions est requise. La norme ISQM 2³⁵ traite du mode de désignation et des critères de qualification du responsable de la revue de la qualité des missions, 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. Une entité ou unité opérationnelle d'un groupe peut également préparer ses propres états financiers de groupe qui incluent les informations financières des entités ou des unités opérationnelles 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 législatifs et réglementaires ou pour une autre raison.
- A4. Une entité juridique unique peut comporter plusieurs unités opérationnelles. C'est le cas par exemple des sociétés qui exercent leurs activités dans diverses localisations, comme les banques qui ont plusieurs succursales. Lorsque ces unités opérationnelles présentent certaines caractéristiques telles que localisations distinctes, direction distincte ou systèmes d'information distincts (avec leur propre grand livre) et que leurs informations financières sont agrégées pour la préparation des états financiers 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 opérationnelle du fait d'un processus de consolidation.
- A5. Dans certains cas, une entité juridique unique peut configurer 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 opérationnelle du fait d'un processus de consolidation. En outre, le simple fait de saisir de l'information distincte (par exemple, dans un journal 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 opérationnelles distinctes (par exemple, des divisions) pour l'application de la présente norme ISA.

³⁴ 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.*

³⁵ Norme ISQM 2, *Revue de la qualité des missions.*

Groupes et composants (Voir par. 4-5)

- A6. Le système d'information du groupe, y compris le processus d'information financière, peut ou ne pas correspondre à la structure organisationnelle du groupe. Par exemple, un groupe peut être organisé sur la base de sa structure juridique, mais son système d'information l'être par fonctions, par processus, par produits ou services (ou groupes de produits ou services) ou par localisations géographiques à des fins de gestion ou de présentation de l'information.
- A7. Selon sa connaissance 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 opérationnelles 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 dans la même localisation 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 un seul composant.
- A8. Un groupe peut également centraliser les activités ou processus qui concernent plus d'une entité ou unité opérationnelle (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 un composant.
- A9. Une autre considération pertinente pour l'auditeur du groupe lors de sa détermination des composants est la manière dont la direction a déterminé ses secteurs opérationnels conformément aux obligations d'information du référentiel comptable applicable³⁶.

Participation des auditeurs des composants (Voir par. 7-8)

- A10. Des auditeurs d'un composant peuvent effectuer un audit des états financiers du composant en raison de textes législatifs et réglementaires ou pour une autre raison, particulièrement lorsque ce composant est une entité juridique. L'auditeur du groupe peut, lorsque l'auditeur d'un composant réalise également, ou a déjà réalisé, un audit des états financiers du composant, être en mesure d'utiliser les travaux d'audit de cet auditeur s'il les juge appropriés pour les besoins de l'audit du groupe. Par ailleurs, l'auditeur d'un composant peut également adapter les travaux effectués dans le cadre de l'audit des états financiers du composant pour répondre aux besoins de l'auditeur du groupe. Dans tous les cas, les diligences de la présente norme ISA s'appliquent, y compris celles relatives à la direction et à la supervision des auditeurs des composants et à la revue de leurs travaux.
- A11. La norme ISA 220 (révisée)³⁷ requiert de l'associé responsable de la mission qu'il détermine que l'approche en matière de direction, de supervision et de revue tiennent compte de la nature et des circonstances de la mission d'audit. Les exemples du paragraphe A76 de la présente norme ISA, illustrent les différentes manières dont l'associé responsable de l'audit du groupe peut assumer la responsabilité de diriger, de superviser les auditeurs des composants et d'effectuer la revue de leurs travaux, et peuvent être utiles dans les cas où l'auditeur du groupe prévoit d'utiliser des travaux déjà réalisés dans le cadre d'un audit des états financiers d'un composant.
- A12. Comme le précise la norme ISA 200³⁸, 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 dès lors influencé par

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

³⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 30(b).

³⁸ Norme ISA 200, paragraphe A45.

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 aux paragraphes 14(a) et 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 composants du groupe. Par conséquent, l'auditeur du groupe établit le seuil de planification au niveau du composant de manière à ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation.

Esprit critique (Voir par. 9)

- A14. La norme ISA 220 (révisée)³⁹ fournit des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission, dont des biais 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 affectée à la mission pour atténuer les obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission.
- A15. Les diligences requises et les modalités d'application pertinentes des normes ISA 315 (révisée en 2019)⁴⁰ et ISA 540 (révisée)⁴¹, 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.
- A16. Tous les membres de l'équipe affectée à la 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 affectée à la mission, y compris des auditeurs des composants, et la revue de leurs travaux peuvent aider l'auditeur du groupe à savoir si l'équipe affectée à la mission a exercé son esprit critique de manière appropriée.
- A17. Lors d'un audit de groupe, plusieurs facteurs peuvent avoir une incidence sur l'exercice de l'esprit critique. Par exemple :
- selon la localisation où ils se trouvent, les auditeurs des composants peuvent être influencés par des cultures différentes, qui peuvent avoir une incidence sur la nature des biais auxquels ils sont soumis ;
 - la structure complexe de certains groupes peut introduire des facteurs qui augmentent la possibilité de risques d'anomalies significatives. De plus, une structure organisationnelle exagérément complexe peut présenter un facteur de risque de fraude, selon la norme ISA 240⁴², et faire en sorte que l'acquisition d'une connaissance de la finalité économique et des activités de certaines entités ou unités opérationnelles exige davantage de temps ou d'expertise ;
 - la nature et l'ampleur des opérations intragroupe (par exemple, opérations entre plusieurs entités et unités opérationnelles du groupe ou entre plusieurs parties liées), des flux de trésorerie et des accords de prix de transfert 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 affectée à la mission peuvent se sentir sous pression quand ils effectuent les travaux qui leur sont confiés. Dans ces circonstances,

³⁹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A34-A36.

⁴⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A238.

⁴¹ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant*, paragraphe A11.

⁴² Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, Annexe 1.

l'équipe affectée à la mission pourra avoir besoin de 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. L'exercice d'esprit critique par l'auditeur du groupe implique notamment de demeurer attentif aux éventuelles incohérences entre les informations fournies par les auditeurs des composants, par la direction des composants 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 (Voir par. 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 des flux d'opérations, de soldes de comptes ou d'informations à fournir qui proviennent de différents composants. En général, le risque d'agrégation augmente avec le nombre de composants où des procédures d'audit sont mises en œuvre séparément, que ce soit par des auditeurs des composants ou par d'autres membres de l'équipe affectée à la mission.

Composant (Voir par. 14(b))

- A20. L'auditeur du groupe exerce son jugement professionnel pour déterminer les composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués. Comme expliqué au paragraphe A7, il est possible de réunir les informations financières de certaines entités ou unités opérationnelles 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 opérationnelles dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe.

Auditeur d'un composant (Voir par. 14(c))

- A21. Dans la présente norme ISA, le terme « équipe affecté à la mission » englobe l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants. Les auditeurs des composants 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, l'auditeur du groupe peut effectuer des tests centralisés à l'égard des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations à fournir, ou qu'il mette en œuvre des procédures d'audit liées à un composant. En pareil cas, l'auditeur du groupe n'est pas considéré comme l'auditeur d'un composant.
- A23. Le paragraphe 24 requiert que l'auditeur du groupe demande aux auditeurs des composants de confirmer qu'ils collaboreront avec lui, et de lui indiquer s'ils effectueront les travaux qu'il leur demande. Le paragraphe A58 contient des indications concernant des cas où il n'est pas possible pour l'auditeur d'un composant de fournir une telle confirmation.

Direction d'un composant (Voir par. 14(d))

- A24. La direction d'un composant 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 opérationnelle du groupe. Si l'auditeur du groupe décide de réunir les informations financières de certaines entités ou unités opérationnelles qu'il considère comme un composant ou s'il juge qu'un centre de services partagés est un composant (voir les

paragraphes A7-A8), la direction du composant 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 ce composant. Dans certaines circonstances, il se peut qu'il n'y ait pas de direction du composant distincte et que la direction du groupe soit directement responsable de l'information financière ou d'autres activités du composant.

Associé responsable de l'audit du groupe (Voir par. 14(j))

A25. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe 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 travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre pour les besoins de l'audit du groupe.

États financiers du groupe (Voir par. 2 et 14(k))

A26. Le référentiel comptable applicable peut spécifier des exigences concernant la préparation et la présentation des états financiers du groupe, qui peuvent avoir, dès lors une incidence sur la détermination des informations financières des entités ou des unités opérationnelles à inclure dans les états financiers du groupe. Par exemple, certains référentiels requièrent 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 comptable 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 comptables applicables. Il désigne plutôt le processus suivi pour la préparation des états financiers d'un groupe.

A28. Les caractéristiques détaillées 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, certains aspects sont 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 opérationnelles incluses dans les états financiers du groupe.

Responsabilités de l'équipe dirigeante en matière de gestion et d'atteinte de la qualité d'un audit de groupe (Voir 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 diligences requises énoncées dans la norme ISA 220 (révisée), particulièrement lorsque l'équipe affectée à la mission compte un grand nombre d'auditeurs de composants répartis dans plusieurs localisations. En matière de gestion de la qualité au niveau de la mission, la norme ISA 220 (révisée)⁴³ permet à l'associé responsable de la mission de se faire aider en confiant à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou d'actions. Ainsi, l'associé responsable de l'audit du groupe peut confier des procédures, des tâches ou des actions à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission, qui peuvent à leur tour les déléguer. Dans ces circonstances, la norme ISA 220 (révisée) requiert 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.

⁴³ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 15.

- A30. Les politiques ou procédures établies par le cabinet, ou qui sont des exigences de réseau ou des services de réseau communs⁴⁴, peuvent aider l'associé responsable de l'audit du groupe en facilitant les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants, et en servant d'assise à la direction et à la supervision de ces auditeurs des composants, ainsi qu'à la revue de leurs travaux, par l'auditeur du groupe.
- A31. La norme ISA 220 (révisée)⁴⁵ explique qu'une culture qui promeut l'engagement qualité est d'autant plus claire et forte que les membres de l'équipe affectée à la mission adoptent les comportements attendus dans le cadre de la réalisation de la mission. En mettant en œuvre la diligence au paragraphe 16(a), l'associé responsable de l'audit du groupe peut communiquer directement avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission (y compris les auditeurs des composants) et renforcer son message par sa propre conduite (notamment en donnant l'exemple).

Acceptation et maintien de la mission

Déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir par. 17-18)

- A32. Pour déterminer si l'on peut raisonnablement s'attendre à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, l'associé responsable de l'audit du groupe peut notamment acquérir une connaissance :
- 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 personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction du groupe ainsi qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à la direction et aux informations des composants, y compris les composants qui sont comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence,
 - d'effectuer les travaux nécessaires à l'égard des informations financières des composants, s'il y a lieu ;
 - des ressources qui sont affectées à la mission ou qui seront mises à la disposition de l'équipe affectée à la 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 connaissance 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 personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe ;
 - des communications avec son prédécesseur ou avec la direction des composants, s'il y a lieu.

⁴⁴ Norme ISQM 1, paragraphes 48-52.

⁴⁵ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A28.

A34. Dans le cas d'une mission récurrente, la capacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés peut être affectée par des changements importants, comme par exemple dans :

- la structure du groupe (acquisitions, cessions, coentreprises, réorganisations, changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe) ;
- les activités des composants qui sont importantes par rapport au groupe ;
- la composition des différentes équipes (personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe, direction du groupe ou dirigeants clés des composants à l'égard desquels on prévoit de mettre en œuvre des procédures d'audit) ;
- la connaissance de l'auditeur du groupe quant à l'intégrité et à la compétence de la direction du groupe ou d'un composant ;
- le référentiel comptable applicable.

A35. Des différences de culture, de langue, de législation ou de réglementation peuvent entraîner des difficultés supplémentaires lorsqu'il s'agit de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés dans un audit de groupe où des composants ne sont pas situés dans le même pays ou territoire que l'auditeur du groupe. Par exemple, des textes législatifs et réglementaires peuvent empêcher l'auditeur du composant de transférer de la documentation hors de son pays ou de son territoire, ou encore une guerre, des troubles civils ou une épidémie peuvent limiter l'accès de l'auditeur du groupe aux éléments pertinents de la documentation d'audit préparée par l'auditeur du composant. Le paragraphe A180 traite des solutions à envisager dans ces situations.

A36. Des restrictions peuvent être imposées après que l'associé responsable de l'audit du groupe a accepté la mission d'audit du groupe qui peuvent nuire à la capacité de l'équipe affectée à la mission de recueillir 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 personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou aux auditeurs des composants (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'il demande à consulter) (voir par. 20-21) ;
- les travaux à effectuer à l'égard des informations financières des composants.

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 d'une mission d'audit (Voir par. 19)

A37. La norme ISA 210⁴⁶ requiert de l'auditeur qu'il convienne des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon le cas. Ces termes mentionnent le référentiel comptable applicable. Les termes d'une mission d'audit peuvent inclure des précisions supplémentaires telles que :

- dans la mesure où les textes législatifs ou réglementaires le permettent, les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants ne devraient faire l'objet d'aucune restriction ;
- les communications importantes entre l'auditeur d'un composant et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou la direction du composant, 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 contrôle et les entités ou les unités opérationnelles concernant les questions d'information financière pouvant être pertinentes pour l'audit du groupe devraient être transmises à l'auditeur du groupe ;

⁴⁶ Norme ISA 210, paragraphe 9 et 10(d).

- l'auditeur du groupe devrait être autorisé à effectuer des travaux à l'égard d'un composant ou à demander à l'auditeur d'un composant de le faire.

Limitations à l'accès aux informations ou aux personnes (Voir par. 20-21)

A38. Le fait que l'accès aux informations ou aux personnes soit limité ne dispense pas l'auditeur du groupe de l'obligation de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

A39. Diverses raisons peuvent être à l'origine de la limitation de l'accès aux informations ou aux personnes, comme des restrictions imposées par la direction du composant ou par des textes législatifs réglementaires, ou encore des situations (guerre, troubles civils ou épidémie, par exemple). Le paragraphe A180 décrit comment l'auditeur du groupe peut résoudre les restrictions à l'accès à la documentation d'audit de l'auditeur du composant.

A40. Dans certaines circonstances, l'auditeur du groupe peut résoudre les restrictions à l'accès aux informations ou aux personnes, comme par exemple :

- Lorsque l'accès à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant est limité, l'auditeur du groupe peut s'adresser à la direction ou aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe pour qu'ils l'aident à lever les restrictions ou pour leur demander directement des informations.
- Lorsque le groupe détient une participation minoritaire 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 co-entreprise 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 de ses droits.
- Lorsque le groupe a des représentants parmi les membres du conseil de direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise d'une entité – comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence – dans laquelle il détient des intérêts minoritaires, l'auditeur du groupe peut leur demander de lui fournir certaines informations, financières ou autres, auxquelles ils ont accès dans le cadre de ces fonctions.

A41. Lorsque le groupe détient une participation minoritaire comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, l'auditeur du groupe peut être en mesure de recueillir 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 également obtenir les informations financières de cette entité non contrôlée par le groupe afin de préparer les états financiers du groupe ;
- des informations accessibles au public, telles que les états financiers audités, les publications ou les cours de bourse des actions de l'entité que le groupe ne contrôle pas.

Déterminer si l'auditeur du groupe peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés⁴⁷ relève du jugement professionnel, particulièrement dans le cadre de 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 compléter les éléments probants obtenus.

A42. Lorsque le groupe détient une participation minoritaire 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.

⁴⁷ Norme ISA 330, paragraphe 7(b).

- A43. S'il ne lui est pas possible de recueillir 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 contrôle. Cela peut s'avérer utile lorsque les restrictions ont une incidence sur de nombreux audits réalisés dans le même pays ou par le même cabinet, par exemple si une guerre, des troubles civils ou une épidémie touchent une puissance économique ;
 - être tenu, en vertu des textes législatifs et réglementaires, de communiquer avec les autorités de contrôle (par exemple, les autorités des marchés financiers) ou d'autres parties au sujet des restrictions
- A44. La limitation de l'accès peut avoir d'autres incidences sur un audit de groupe. Par exemple, si la direction du groupe impose des restrictions, l'auditeur du groupe peut être amené à remettre en question la fiabilité des réponses reçues à ses demandes d'informations adressées à la direction du groupe ainsi que l'intégrité de cette dernière.

Incidence, sur le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, de restrictions limitant l'accès aux informations ou aux personnes (Voir par. 20-21)

- A45. La norme ISA 705 (révisée)⁴⁸ contient des diligences et des modalités d'application concernant les situations où l'auditeur du groupe est dans l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. L'Annexe 1 reprend 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 de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à l'égard d'un composant comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence.

La loi ou la réglementation interdit à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de démissionner (Voir par. 20-21)

- A46. La loi ou la réglementation peut interdire à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de démissionner. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une durée déterminée et il ne peut démissionner avant la fin de cette période. De plus, dans le secteur public, la possibilité pour l'auditeur de refuser une mission ou de démissionner peut ne pas exister en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'intérêt public. Les diligences de la présente norme ISA s'appliquent tout de même à l'audit du groupe dans ces circonstances et les conséquences de l'impossibilité pour l'auditeur du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont traitées dans la norme ISA 705 (révisée).

Stratégie générale d'audit du groupe et programme de travail du groupe

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

- A47. Comme expliqué dans la norme ISA 300⁴⁹, la planification n'est pas une phase isolée de l'audit, mais 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 programme de travail 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

⁴⁸ Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulées dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

⁴⁹ Norme ISA 300, paragraphe A2.

composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués, de même que la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composants. Selon la norme ISA 300⁵⁰, l'auditeur doit mettre à jour et modifier sa stratégie générale d'audit et si nécessaire le programme de travail, tout au long de l'audit.

Établissement de la stratégie générale d'audit du groupe et du programme de travail du groupe (Voir par. 22)

- A48. Lors d'une première mission d'audit de groupe, l'auditeur du groupe peut avoir une connaissance préliminaire du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne de l'entité grâce aux informations obtenues de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe et, le cas échéant, grâce aux communications avec son prédécesseur ou avec la direction des composants. Dans le cadre d'une mission d'audit de groupe récurrente, les audits des périodes précédentes peuvent lui permettre d'acquérir cette connaissance préliminaire. Cette connaissance préliminaire peut aider l'auditeur du groupe à définir des attentes initiales concernant les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui peuvent être importants.
- A49. Pour établir la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail 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 programme de travail du groupe – ainsi que les attentes initiales concernant les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir qui peuvent, au niveau des états financiers du groupe, être importants – peut aider l'auditeur du groupe à déterminer, de manière préliminaire, des éléments tels que :
- le mode d'exécution des travaux d'audit (centralisation des travaux, exécution des travaux au niveau des composants, ou combinaison des deux) ;
 - la nature, le calendrier et l'étendue des travaux d'audit à effectuer à l'égard des informations financières des composants (conception et mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques uniquement, des procédures d'audit complémentaires uniquement, ou des deux).

Composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués (Voir par. 22(a))

- A51. L'auditeur du groupe exerce son jugement professionnel afin de déterminer les composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués. Des facteurs pouvant influencer sur cette détermination incluent, par exemple :
- la nature d'événements ou de situations pouvant donner lieu à des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe au niveau des assertions qui se rapportent à un composant, par exemple :
 - entités ou unités opérationnelles nouvellement créées ou acquises,
 - entités ou unités opérationnelles 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)⁵¹ ;

⁵⁰ Norme ISA 300, paragraphe 10.

⁵¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 14(b).

- le fait que les flux d'opérations importants, les soldes de comptes importants et les informations à fournir importantes, dans les états financiers du groupe, proviennent de différents composants, compte tenu de l'ampleur et de la nature des actifs, des passifs et des opérations se rattachant à la localisation ou à l'unité opérationnelle 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 composants identifiés fournissent des éléments probants suffisants et appropriés pour l'ensemble des flux d'opérations importants, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes qui figurent dans les états financiers du groupe ;
- la nature et l'étendue des anomalies détectées dans les informations financières du composant ou des déficiences du contrôle relevées par rapport à cet composant 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 (Voir par. 22(b))

A52. Les éléments qui influencent la détermination de l'auditeur du groupe relative aux ressources nécessaires afin de réaliser l'audit du groupe et la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composants relèvent du jugement professionnel. Ils peuvent notamment inclure :

- la connaissance concernant le groupe, les composants du groupe à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués et le mode d'exécution de ces travaux (centralisation des travaux, exécution au niveau des composants ou combinaison des deux) ;
- la connaissance et l'expérience que possède l'équipe affectée à la mission. Par exemple, il est possible que les auditeurs des composants aient une plus grande expérience et une connaissance plus approfondie que l'auditeur du groupe quant aux secteurs d'activité des composants, aux textes législatifs et 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 la localisation des ressources à affecter à des domaines particuliers de l'audit. Par exemple, la dispersion des composants peut avoir une incidence sur la nécessité de faire appel à des auditeurs des composants pour certaines localisations ;
- les dispositions prises relatives à l'accès. Par exemple, lorsque l'auditeur du groupe n'a qu'un accès limité à un composant dans un pays, il sera nécessaire de faire appel à des auditeurs des composants ;
- la nature des activités des composants, 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 composants augmente lorsque le système de contrôle interne du groupe est décentralisé ;
- l'expérience acquise par le passé auprès des auditeurs des composants.

A53. Les auditeurs des composants 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 composants sont fonction

des faits et des circonstances propres à la mission d'audit du groupe. Il arrive souvent que des auditeurs des composants 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 composants 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 existe des changements importants, dans les activités ou le système de contrôle interne des composants, qui pourraient avoir une incidence sur les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe.

- A55. Selon la norme ISA 300⁵², l'associé responsable de l'audit et les autres membres clés de l'équipe affectée à la mission sont tenus de participer à la planification de l'audit. Lorsque des auditeurs des composants sont impliqués, une ou plusieurs personnes parmi eux peuvent être des membres clés de l'équipe affectée à la mission et participer par conséquent à la planification de l'audit du groupe. La participation d'auditeurs des composants 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 composants 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 composants à la conception et à la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires.
- A56. Comme expliqué dans la norme ISQM 1⁵³, 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 législatives ou réglementaires applicables. Les honoraires, y compris leur répartition entre les auditeurs des composants, et la mesure dans laquelle ils sont liés aux ressources nécessaires peuvent faire partie des aspects particuliers 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 composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués et les ressources nécessaires, y compris la participation d'auditeurs des composants. 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 de recueillir 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 composants

Capacité de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composants (Voir par. 23-24)

- A57. En vue d'évaluer s'il sera à même de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composants, l'auditeur du groupe peut se renseigner sur l'existence de restrictions qui limiteraient la capacité des auditeurs des composants de communiquer avec lui, notamment leur capacité de lui donner accès à la documentation d'audit. Il peut aussi s'informer sur le point de savoir si les éléments probants relatifs à des composants situés à l'étranger et rédigés dans une autre langue devraient être traduits en vue d'être utilisés par l'auditeur du groupe.
- A58. S'il n'est pas possible pour l'auditeur d'un composant de collaborer avec l'auditeur du groupe, ce dernier peut :
- demander à l'auditeur du composant d'expliquer son raisonnement ;
 - être à même de prendre des mesures appropriées pour résoudre la situation, comme ajuster

⁵² Norme ISA 300, paragraphe 5.

⁵³ Norme ISQM 1, paragraphe A74.

la nature des travaux demandés. Alternativement, il peut être nécessaire que l'auditeur du groupe recueille des éléments probants suffisants et appropriés relatifs aux travaux à effectuer à l'égard du composant sans faire participer l'auditeur du composant, conformément au paragraphe 27.

Règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Voir par. 25)

- A59. Lorsque l'auditeur d'un composant effectue des travaux à l'égard du composant pour les besoins de la mission d'audit du groupe, il est soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. Ces règles peuvent différer ou compléter celles qui s'appliquent à l'auditeur du composant, dans son pays, lorsqu'il audite les états financiers d'une entité ou d'une unité opérationnelle du groupe en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.
- A60. En rendant les auditeurs des composants conscients des règles d'éthique pertinentes, l'auditeur du groupe peut examiner si des informations ou formations supplémentaires sont nécessaires pour les auditeurs des composants à propos des dispositions des règles d'éthique pertinentes pour la mission d'audit du groupe.

Ressources affectées à la mission (Voir par. 26)

- A61. La norme ISA 220 (révisée)⁵⁴ requiert que l'associé responsable de la mission détermine que des ressources suffisantes et appropriées sont affectées à la mission ou mises à disposition de l'équipe affectée à la mission en temps opportun. Lorsque les ressources mises à disposition de l'équipe affectée à la mission par rapport aux travaux à effectuer par l'auditeur d'un composant ne sont pas suffisantes et appropriées, l'associé responsable de l'audit du groupe peut s'entretenir du point avec l'auditeur du composant, la direction du groupe ou le cabinet de l'auditeur du groupe, puis demander à l'auditeur du composant ou au cabinet de l'auditeur du groupe de mettre à disposition de l'équipe affectée à la mission des ressources suffisantes et appropriées.

Compétence et capacités des auditeurs des composants

- A62. La norme ISA 220 (révisée)⁵⁵ fournit des modalités d'application sur les aspects que l'associé responsable de la mission peut considérer lorsqu'il détermine la compétence et les capacités de l'équipe affectée à la mission. Cette détermination est particulièrement importante dans le cadre d'un audit de groupe où l'équipe affectée à la mission inclut des auditeurs des composants. Selon la norme ISA 220 (révisée)⁵⁶, les politiques ou procédures du cabinet peuvent requérir 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'un composant – provenant d'un autre cabinet possède la compétence et les capacités appropriées pour réaliser la mission d'audit.
- A63. Déterminer si l'auditeur d'un composant 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 du composant par l'associé responsable de l'audit du groupe, ainsi que de la revue des travaux de l'auditeur du composant.
- A64. Afin de déterminer si les auditeurs des composants ont la compétence et les capacités appropriées pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui leur sont confiées à l'égard de leur composant, l'associé responsable de l'audit du groupe peut prendre en considération :

⁵⁴ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 25.

⁵⁵ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A71.

⁵⁶ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A24.

- l'expérience acquise par le passé auprès de l'auditeur du composant ou la connaissance préalable de celui-ci ;
- les compétences spécialisées de l'auditeur du composant (par exemple, sa connaissance du secteur d'activité) ;
- dans quelle mesure l'auditeur du groupe et l'auditeur du composant sont soumis à un système commun de gestion de la qualité, par exemple, lorsque l'auditeur du groupe et l'auditeur du composant :
 - utilisent des ressources communes (par exemple, des méthodologies d'audit ou des applications informatiques) 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 mesures de suivi communes,
 - ont d'autres points communs, y compris sur le plan de l'encadrement ou de la culture ;
- la cohérence ou la similitude :
 - des textes législatifs et 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, ou
 - des organisations et des normes professionnelles ;
- les informations obtenues au sujet de l'auditeur du composant grâce aux interactions avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres membres clés du personnel du composant tels que les auditeurs internes.

A65. Les procédures visant à déterminer la compétence et les capacités de l'auditeur d'un composant 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 permanentes du cabinet relatives au processus de suivi et de prise de mesures correctives, lorsque l'auditeur du groupe et l'auditeur du composant sont du même cabinet⁵⁷,
 - les informations provenant du réseau sur les résultats des processus de suivi réalisés par le réseau auprès des cabinets qui en sont membres⁵⁸,
 - les informations obtenues d'une ou plusieurs institutions professionnelles dont l'auditeur du composant est membre, des autorités qui ont accordé à l'auditeur du composant l'autorisation d'exercer, ou d'autres parties tierces ;
- à s'entretenir de l'évaluation des risques d'anomalies significatives avec l'auditeur du composant ;
- à demander à l'auditeur du composant de confirmer par écrit sa compréhension des points mentionnés au paragraphe 25 ;
- à s'entretenir de la compétence et des capacités de l'auditeur du composant avec des collègues, au sein du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe, qui ont déjà travaillé directement avec lui ;

⁵⁷ Norme ISQM 1, paragraphe 47.

⁵⁸ Norme ISQM 1, paragraphe 51(b).

- à obtenir les rapports d'inspection externe publiés.

A66. Le cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe et l'auditeur du composant peuvent être membres du même réseau et être soumis à des exigences du réseau communes ou utiliser des services du réseau communs⁵⁹. Lorsqu'il détermine si l'auditeur du composant 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 méthodologies d'audit et à des outils de mise en œuvre connexes. Selon la norme ISQM 1⁶⁰, le cabinet est responsable de la conception, de la mise en œuvre 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 des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

A67. La norme ISA 220 (révisée)⁶¹ requiert de l'associé responsable de la mission qu'il détermine que les membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que les experts externes désignés par l'auditeur qui ne font pas partie de cette équipe, ont collectivement la compétence et les capacités appropriées, y compris le temps suffisant, pour réaliser la mission d'audit. Lorsque l'auditeur d'un composant a recours à un expert qu'il désigne, l'associé responsable de l'audit du groupe peut être amené à recueillir certains renseignements auprès de cet auditeur. L'entretien peut porter, par exemple, sur l'évaluation, par l'auditeur du composant, de la compétence et des capacités de l'expert qu'il a désigné.

Outils et techniques automatisés

A68. Lorsqu'il détermine si l'équipe affectée à la 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 composants eu égard à l'utilisation d'outils et de techniques automatisés. Par exemple, si l'auditeur du groupe requiert des auditeurs des composants 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)⁶², leur mentionner que cette utilisation doit être conforme à ses instructions.

Incidence de la connaissance qu'a l'auditeur du groupe de l'auditeur d'un composant (Voir par. 27)

A69. La norme ISA 220 (révisée)⁶³ requiert que l'associé responsable de la mission assume la responsabilité de veiller à ce que les autres membres de l'équipe affectée à la mission aient été sensibilisés aux règles d'éthique 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. Celles-ci incluent celles qui traitent des circonstances pouvant entraîner un manquement aux règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, et les responsabilités qui incombent aux membres de l'équipe affectée à la mission lorsqu'ils prennent connaissance de manquements. Les politiques ou procédures du cabinet peuvent également traiter des manquements des auditeurs des composants aux règles d'indépendance et des mesures que l'auditeur du groupe peut prendre dans ces circonstances, selon les règles d'éthique pertinentes. En outre, des règles d'éthique ou la loi ou la réglementation pertinents peuvent spécifier les communications particulières adresser aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise

⁵⁹ Norme ISQM 1, paragraphes A19 et A175.

⁶⁰ Norme ISQM 1, paragraphes 48-49.

⁶¹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 26.

⁶² Norme ISA 220 (révisée), paragraphe A65.

⁶³ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 17.

lorsqu'un manquement aux règles d'indépendance est identifié⁶⁴.

- A70. Si l'auditeur d'un composant a manqué aux règles d'éthique 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 d'éthique pertinentes, l'auditeur du groupe ne peut pas utiliser les travaux de cet auditeur.
- A71. On entend par « sérieux doutes » des doutes qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur du groupe, ne peuvent être résolus. En augmentant sa participation aux travaux de l'auditeur du composant ou en mettant directement en œuvre des procédures d'audit complémentaires à l'égard des informations financières du composant, l'auditeur du groupe peut être capable de résoudre des doutes qui ne sont pas considérés comme sérieux tels que ceux relatifs à la compétence professionnelle de l'auditeur du composant (par exemple, un manque de connaissance du secteur d'activité) ou lorsque l'auditeur du composant n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

Réalisation de la mission (Voir par. 28)

- A72. La norme ISA 220 (révisée)⁶⁵ requiert que l'associé responsable de la mission détermine que, la nature, le calendrier et l'étendue de la direction, de la supervision et de la revue de la mission sont planifiés et exercés ou réalisés 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 disposition de l'équipe affectée à la 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 affectée à la mission compte un grand nombre d'auditeurs de composants répartis sur plusieurs localisations, 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 composants, ainsi que de la revue de leurs travaux – se faire aider en confiant à d'autres membres de l'équipe affectée à la mission la conception et la mise en œuvre de procédures, de tâches ou d'actions (voir également le paragraphe 11).
- A74. Lorsque des auditeurs des composants ne font pas partie du même cabinet que l'auditeur du groupe, les politiques ou procédures du cabinet ou les mesures à prendre, peuvent être différentes selon le cas, en ce qui concerne la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision de ces membres de l'équipe affectée à la mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent requérir 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 affectée à la 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 composants, y compris l'envoi d'instructions par l'auditeur du groupe aux auditeurs des composants). La norme ISA 220 (révisée) fournit des exemples de mesures qui peuvent devoir être prises dans ces circonstances⁶⁶.
- A75. La nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composants, 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 :

⁶⁴ Norme ISA 260 (révisée), paragraphe A31.

⁶⁵ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 30.

⁶⁶ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes A24-A25.

- l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Par exemple, lorsque l'auditeur du groupe a déterminé qu'un composant donné est à l'origine d'un risque important, il peut être approprié d'augmenter l'étendue de la direction et de la supervision de l'auditeur du composant, et de soumettre la documentation d'audit préparée par cet auditeur à une revue plus détaillée ;
- la compétence et les capacités des auditeurs des composants qui effectuent les travaux d'audit. Par exemple, lorsque l'auditeur du groupe n'a pas d'expérience antérieure de travail avec l'auditeur d'un composant, il peut communiquer des instructions plus détaillées, accroître la fréquence des entretiens ou des autres interactions avec l'auditeur du composant, ou encore confier la supervision des travaux en cours d'exécution par cet auditeur à des personnes plus expérimentées ;
- la localisation des membres de l'équipe affectée à la mission y compris la mesure dans laquelle ils sont répartis dans diverses localisations, notamment lorsque des centres de prestation de services sont utilisés ;
- l'accès à la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants. Par exemple, lorsque la loi ou la réglementation empêche le transfert de la documentation préparée par l'auditeur d'un composant 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 du composant ou à distance, en ayant recours aux technologies, pourvu qu'aucune loi ou réglementation ne l'interdise (voir également les paragraphes A179-A180).

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

- communiquer avec les auditeurs des composants tout au long de l'audit du groupe, notamment dans le cadre des communications requises par la présente norme ISA ;
- organiser des réunions ou des entretiens téléphoniques avec les auditeurs des composants 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 d'audit préparée par les auditeurs des composants, si la loi ou la réglementation le permet ;
- participer à la réunion de fin de mission ou à d'autres rencontres clés réunissant l'auditeur du composant et la direction du composant.

A77. Lorsqu'il applique la norme ISA 220 (révisée)⁶⁷, l'associé responsable de l'audit du groupe est tenu de passer en revue la documentation d'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 points importants ;
- les jugements importants, y compris ceux qui concernent les points délicats ou controversés relevés pendant la mission d'audit, et les conclusions tirées ;
- les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, sont pertinents 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 composants (voir également le paragraphe A148).

⁶⁷ Norme ISA 220 (révisée), paragraphes 31, A92-A93.

Communications avec les auditeurs des composants (Voir par. 29)

A78. Des communications claires et en temps opportun entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants concernant les responsabilités de chacun parmi lesquelles des orientations précises aux auditeurs des composants quant à la nature, au calendrier et à l'étendue des travaux à effectuer et aux points qui sont censés être communiqués à l'auditeur du groupe, permettent d'établir des bases plus solides pour un processus d'échange efficace entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants. Une telle communication contribue à préciser les attentes à l'égard des auditeurs des composants, 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 aussi à l'associé responsable de l'audit du groupe une occasion de réitérer l'importance pour les auditeurs des composants de faire preuve d'esprit critique dans le cadre des travaux qu'ils effectuent pour les besoins de l'audit du groupe.

A79. D'autres facteurs peuvent également contribuer à un échange réciproque efficace :

- la clarté des instructions communiquées aux auditeurs des composants, particulièrement lorsqu'ils appartiennent à un autre cabinet et qu'ils ne sont pas accoutumés aux politiques ou procédures du cabinet de l'auditeur du groupe ;
- une compréhension commune quant au fait que les auditeurs des composants peuvent discuter des travaux d'audit qui leur sont demandés, selon leur connaissance ou leur compréhension des composants ;
- une compréhension commune des questions pertinentes et des actions attendues à la 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 composants, qui sont responsables de la gestion des communications concernant certains points particuliers ;
- la manière dont les auditeurs des composants sont censés donner suite aux points communiqués par l'auditeur du groupe et rendre compte des mesures prises.

A80. Les communications entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants 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 composants et la mesure dans laquelle l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants sont soumis à des systèmes communs de gestion de la qualité ou 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 composants peut varier en fonction de facteurs tels que la nature des travaux d'audit demandés aux auditeurs des composants 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 également dépendre de facteurs tels que :

- l'importance, la complexité et le caractère urgent du point ;
- le fait que la question ait été communiquée ou est censée l'être à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe.

A83. Les communications entre l'auditeur du groupe et l'auditeur d'un composant 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'un composant lorsque l'auditeur du groupe souhaite mettre en

évidence certains points ou favoriser une compréhension commune de certains points. En outre, l'auditeur du groupe peut rencontrer l'auditeur du composant 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 requiert de l'auditeur du groupe qu'il demande aux auditeurs des composants de lui communiquer les points qui lui seront utiles pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Comme expliqué au paragraphe A146, la forme et le contenu des éléments à fournir de l'auditeur d'un composant 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 diligences 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 du composant, ainsi que les mesures qu'il est censé prendre. Par exemple, la communication des aspects relatifs à la planification peut souvent s'effectuer très tôt au cours de la mission d'audit et, dans le cas d'une première mission d'audit de groupe, au moment de l'accord sur les termes de la mission.

Cas de non-conformité aux textes législatifs et réglementaires (Voir par. 25, 29)

- A87. En appliquant la norme ISA 250 (révisée)⁶⁸, l'associé responsable de l'audit du groupe peut prendre connaissance d'informations concernant des cas avérés ou suspectés de non-respect des textes législatifs et réglementaires, et que des règles d'éthique pertinentes ou des textes législatifs et réglementaires l'obligent à communiquer ces informations à l'auditeur du composant⁶⁹. L'obligation de l'associé responsable de l'audit du groupe de communiquer les cas avérés ou suspectés de non-respect peut aussi s'appliquer aux auditeurs en charge de l'audit d'états financiers d'une entité ou d'une unité opérationnelle en vertu de la loi, de la réglementation ou toute 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 connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne du groupe (Voir par. 30)

- A88. La norme ISA 315 (révisée en 2019)⁷⁰ contient des diligences et des modalités d'application sur la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne de l'entité. L'Annexe 2 de la présente norme ISA fournit des exemples d'aspects relatifs au contrôle interne qui peuvent faciliter, dans le contexte d'un groupe, l'acquisition d'une connaissance 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.
- A89. La connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne du groupe peut s'acquérir au moyen de communications avec :

⁶⁸ Norme ISA 250 (révisée), *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*.

⁶⁹ 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).

⁷⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphes 19-27, A50-A183.

- la direction du groupe, la direction des composants ou d'autres personnes appropriées au sein de l'entité, dont les membres de la fonction d'audit interne (lorsque cette fonction existe) qui connaissent le système de contrôle interne du groupe, ses méthodes et pratiques comptables et le processus de consolidation ;
- les auditeurs des composants ; ou
- les auditeurs en charge de l'audit des états financiers d'une entité ou d'une unité opérationnelle du groupe en vertu de la loi, de la réglementation ou toute autre raison.

A90. L'acquisition d'une connaissance du groupe, l'identification des risques d'anomalies significatives et l'évaluation du risque inhérent et du risque lié au contrôle interne peuvent s'effectuer et être décrits de différentes manières, en fonction des techniques ou des méthodologies d'audit qu'il privilégie. Par conséquent, lorsque des auditeurs des composants participent à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques, l'auditeur du groupe peut avoir à leur communiquer l'approche qu'il privilégie ou à leur fournir des instructions.

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 30)

A91. Lorsqu'il applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁷¹, l'associé responsable de l'audit du groupe et les autres membres clés de l'équipe affectée à la mission sont tenus de s'entretenir de l'application du référentiel comptable applicable ainsi que de la possibilité que les états financiers du groupe comportent des anomalies significatives. Différents facteurs, tels que les attentes initiales quant aux risques d'anomalies significatives et à la participation d'auditeurs des composants, influent sur le choix, par l'associé responsable de l'audit du groupe, des membres de l'équipe affectée à la mission qui participeront aux entretiens et des sujets qui y seront abordés.

A92. Les entretiens fournissent une opportunité :

- de mettre en commun les connaissances acquises sur les composants et leurs environnements, y compris leurs activités centralisées ;
- d'échanger des informations sur les risques liés à l'activité des composants ou du groupe et sur la façon dont les facteurs de risque inhérent peuvent influencer sur la possibilité que des flux 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 240⁷², 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 peut être perpétrée ;
- d'identifier, parmi les pratiques suivies par la direction du groupe ou la direction des composants, susceptibles d'être biaisées ou conçues pour manipuler les résultats, et de conduire à l'élaboration d'une information financière mensongère ;
- De prendre en considération les facteurs externes et internes connus affectant le groupe susceptibles d'inciter ou de pousser la direction du groupe, la direction des composants ou d'autres à commettre une fraude, de fournir une opportunité de commettre une fraude, ou qui indiquent une culture ou créent un environnement qui permet à la direction du groupe ou à celle des composants, ou à d'autres, de fournir une justification à la perpétration d'une fraude ;
- De prendre en considération le risque que la direction du groupe ou des composants contournent les contrôles ;
- de discuter de toute fraude identifiée ou d'informations qui indiquent l'existence d'une fraude ;
- d'identifier les risques d'anomalies significatives qui sont pertinents pour les composants et pour lesquels il peut y avoir des pressions sur l'exercice de l'esprit critique ;

⁷¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 17.

⁷² Norme ISA 240, paragraphe 16.

- De s'interroger pour savoir si les méthodes comptables utilisées pour établir l'information financière des composants, pour les besoins des états financiers du groupe, sont uniformes et, si tel n'est pas le cas, la manière dont les différences dans les méthodes comptables employées sont identifiées et ajustées (lorsque ceci est requis par le référentiel comptable applicable) ;
- d'échanger des informations sur les risques d'anomalies significatives dans les informations financières d'un composant qui peuvent concerner toutes les autres composants ou certaines d'entre elles ;
- D'échanger les informations susceptibles d'indiquer un non-respect des textes législatifs ou réglementaires nationaux, par exemple les versements de pots-de-vin ou des pratiques incorrectes de prix de transfert;
- 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'un composant ou l'équipe affectée à la 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'un composant, et de toute autre partie liée dont l'équipe affectée à la mission a connaissance.

Le groupe et son environnement (Voir par. 30(a))

A93. La connaissance de la structure organisationnelle et du modèle économique du groupe peut permettre à l'auditeur du groupe de comprendre :

- la complexité de la structure du groupe. Un groupe peut être plus complexe qu'une entité unique, parce qu'il peut détenir plusieurs filiales, divisions ou autres unités opérationnelles, également réparties sur plusieurs localisations. 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 peuvent souvent générer des risques accrus d'anomalies significatives tenant à la correcte comptabilisation des *goodwills*, des co-entreprises ou des entités ad hoc et à la fourniture d'informations adéquates à leur sujet ;
- les localisations où le groupe exerce ses activités. Le fait pour un groupe d'avoir des activités réparties sur plusieurs localisations peut accroître la possibilité d'anomalies significatives. Par exemple, la langue, la culture ou les pratiques commerciales peuvent varier d'une localisation à une 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 possibilité d'anomalies significatives. Par exemple, en raison d'acquisitions ou de fusions récentes, un groupe peut avoir un environnement informatique complexe résultant de l'utilisation de multiples systèmes informatiques non intégrés. Il peut donc être particulièrement important d'acquérir une connaissance de la complexité des aspects liés à la sécurité de l'environnement informatique, dont la vulnérabilité des applications informatiques, des bases de données et d'autres éléments de cet environnement. Un groupe peut également avoir recours à un ou plusieurs fournisseurs de services externes pour certains aspects de son environnement informatique ;
- Des facteurs réglementaires pertinents, dont l'environnement réglementaire. Différents textes législatifs et réglementaires peuvent introduire des facteurs susceptibles d'accroître la possibilité d'anomalies significatives. Un groupe peut avoir des activités visées par des textes législatifs et réglementaires complexes dans plusieurs pays, ou des entités ou des unités opérationnelles opérant dans plusieurs secteurs soumis à différents types de textes législatifs et réglementaires ;
- la détention du capital ainsi que les relations entre les propriétaires et d'autres personnes ou entités, y compris les parties liées. Comprendre la détention du capital et les relations peut être plus complexe lorsque le groupe mène des activités dans plusieurs pays ou que sa détention de capital change en raison de la création, de l'acquisition ou de la cession d'entités, ou de la formation d'une co-entreprise. Ces facteurs peuvent accroître la possibilité

d'anomalies significatives.

- A94. L'acquisition d'une connaissance 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 composants et à concevoir une réponse appropriée.
- A95. Les résultats financiers des entités ou des unités opérationnelles 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 opérationnelles du groupe et mener des actions. La connaissance de ces mesures de la performance peut contribuer à l'identification :
- de domaines où il existe une possibilité accrue d'anomalies significatives (par exemple, si la direction d'un composant subit des pressions pour atteindre certains objectifs en matière 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 (Voir par. 30(c)(i))

- A96. La direction du groupe peut concevoir des contrôles dont l'objectif est de fonctionner de manière uniforme pour plusieurs entités ou unités opérationnelles (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 mis en place dans toutes les entités ou unités opérationnelles du groupe. Des contrôles communs peuvent exister 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 directs⁷³.
- A97. La connaissance 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 certains d'entre eux ;
 - 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 composants 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 composants ou des localisations ;
 - dans le cas d'un contrôle automatisé, il est configuré de la même façon pour chaque application informatique dans l'ensemble des composants.
- A98. Exercer un jugement pour déterminer si un contrôle est un contrôle commun est souvent nécessaire. Par exemple, la direction du groupe peut exiger que toutes les entités et unités opérationnelles effectuent une évaluation mensuelle de la balance par antériorité de soldes des

⁷³ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A5.

comptes clients, produite par une application informatique spécifique. Si les balances par antériorité de soldes sont générées par différentes applications informatiques ou si la mise en place de l'application informatique diffère entre les entités ou unités opérationnelles, il peut être nécessaire 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 (par exemple, l'application informatique est-elle configurée de la même façon dans l'ensemble des composants, et existe-t-il 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 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 opérationnelle), mais avoir un effet diffus sur d'autres entités ou unités opérationnelles (par exemple, un centre de services partagés qui traite des opérations pour le compte d'autres entités ou unités opérationnelles du groupe). Les opérations traitées dans un centre de services partagés peuvent faire l'objet d'un traitement et de contrôles connexes qui fonctionnent de la même façon, quelle que soit l'entité ou l'unité opérationnelle (par exemple, les processus, les risques et les contrôles peuvent être les mêmes, quelle que soit la source des opérations). Dans ces situations, 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 (Voir par. 30(c)(i)-(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 opérationnelles (c'est notamment le cas lorsque les activités relatives à l'initiation, 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 connaissance de la manière dont les activités centralisées sont intégrées 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 opérationnelles d'où proviennent les informations financières (par exemple, les opérations de vente pourraient être déclenchées et autorisées dans une entité ou une unité opérationnelle, mais traitées par le centre de services partagés).

- A102. L'auditeur du groupe peut faire appel à des auditeurs des composants pour effectuer des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles communs ou des contrôles visant des activités centralisées. Dans ces circonstances, il est important que l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants collaborent de façon efficace, car les éléments probants recueillis au moyen de ces tests détermineront la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre sur l'ensemble du groupe.

Communication des points importants pour la préparation des états financiers du groupe (Voir par. 30(c)(iv))

- A103. en vertu de la loi, de la réglementation ou toute autre raison, les entités ou unités opérationnelles du groupe peuvent utiliser un référentiel comptable différent de celui utilisé pour les états financiers

du groupe. Dans ces circonstances, la connaissance des systèmes d'élaboration de l'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 opérationnelles avec celle du groupe permette à l'auditeur du groupe de comprendre comment les ajustements, les rapprochements et les reclassements sont effectués et s'ils sont effectués par la direction du groupe (c'est-à-dire de manière centralisée) ou par l'entité ou l'unité opérationnelle.

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

A104. Lorsqu'il applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁷⁴, l'auditeur du groupe est tenu d'acquérir une connaissance de la manière dont la direction du groupe communique les points importants pour la préparation des états financiers du groupe. Pour atteindre l'uniformité et la comparabilité des informations financières, la direction du groupe peut transmettre aux entités ou aux unités opérationnelles des instructions (par exemple, des méthodes comptables) qui apportent des précisions sur les système d'élaboration de l'information financière, ou avoir mis en place des politiques qui sont communes à l'ensemble du groupe. La prise de connaissance 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. La connaissance des instructions ou des méthodes comptables par l'auditeur du groupe peut porter sur :

- la clarté et la dimension pratique des instructions destinées à la préparation de la liasse de consolidation ;
- le point de savoir si les instructions :
 - décrivent adéquatement les caractéristiques du référentiel comptable applicable et les méthodes comptables à utiliser,
 - traitent des éléments nécessaires et suffisants à la préparation des informations à fournir pour être conformes aux exigences du référentiel comptable applicable, par exemple les informations concernant les relations et opérations avec des parties liées et les informations sectorielles,
 - traitent des informations nécessaires pour effectuer 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 un calendrier de communication des informations financières.

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composants (Voir par. 31-32)

A106. Au cours de l'audit du groupe, l'auditeur du groupe peut communiquer à d'autres auditeurs de composants les points mentionnés au paragraphe 31, lorsqu'ils sont pertinents pour leurs travaux. Le paragraphe A144 fournit des exemples d'autres points qu'il peut être nécessaire de communiquer en temps opportun au cours des travaux des auditeurs des composants.

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 liées⁷⁵. 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 :

⁷⁴ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 25(b).

⁷⁵ 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 opérationnelles.

Faire preuve d'esprit critique tout au long de la planification et la réalisation de l'audit comme le requiert la norme ISA 200⁷⁶ est donc particulièrement important dans ces circonstances.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Voir 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 du composant sont complexes ou spécialisées, ou qu'il y a de nombreux composants répartis sur plusieurs localisations. Lorsqu'il applique la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁷⁷, l'auditeur définit des attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives et procède à une première identification des flux d'opérations importants, des soldes de comptes importants et des informations à fournir importantes dans les états financiers du groupe en se fondant sur la connaissance qu'il a acquise du groupe et de son environnement, du référentiel comptable applicable et du système de contrôle interne du groupe.

A109. Les attentes initiales concernant les risques potentiels d'anomalies significatives prennent en compte la connaissance du groupe par l'auditeur du groupe, y compris de ses entités ou unités opérationnelles ainsi que de leurs environnements et leurs secteurs d'activités. Sur la base de ses attentes, l'auditeur du groupe peut décider, et décidera souvent, de faire participer des auditeurs des composants à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques puisqu'ils peuvent avoir, à l'égard des entités ou des unités opérationnelles, une connaissance et une expérience directes pouvant s'avérer utiles à la connaissance des activités de celles-ci et des risques connexes 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 opérationnelles.

A110. Concernant les risques d'anomalies significatives identifiés au niveau des assertions, l'auditeur du groupe assume la responsabilité de l'évaluation du risque inhérent. Cette évaluation implique de déterminer la probabilité et l'ampleur des anomalies, en tenant compte de la façon et de la mesure⁷⁸ dans laquelle :

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

A111. En se basant 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 certains composants. Par exemple, un risque d'anomalies significatives associé à une réclamation en justice peut exister que pour les entités ou unités opérationnelles qui exercent des activités dans un pays en particulier ou pour les entités ou unités opérationnelles 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

⁷⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

⁷⁷ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe A126.

⁷⁸ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 31.

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

Fraude

A113. Lorsqu'il applique la norme ISA 240⁷⁹, 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. Des informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe peuvent inclure :

- 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 flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir pour lesquels le risque de fraude est plus élevé ;
- la possibilité qu'il existe des composants davantage exposés 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 biais introduit par la direction par rapport au processus de consolidation ;
- La manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe contrôlent le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe et les contrôles que celle-ci a mis en place pour réduire ces risques ;
- Les réponses apportées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, la direction du groupe et les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (et, si cela est considéré approprié, par la direction des composants, leurs auditeurs et d'autres) aux demandes de l'équipe affectée à l'audit du groupe portant sur le fait de savoir s'ils ont connaissance de fraudes révélées, suspectées ou alléguées touchant l'un des composants du groupe.

Points à considérer lorsqu'il y a participation des auditeurs des composants (Voir par. 34)

A114. La responsabilité d'acquérir une connaissance du groupe et de son environnement, du référentiel comptable 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 composants à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques.

A115. Selon la norme ISA 315 (révisée en 2019)⁸⁰, l'auditeur est tenu, lorsque les éléments probants obtenus au moyen des procédures d'évaluation des risques ne procurent 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 planification au niveau du composant (Voir par. 35(a))

⁷⁹ Norme ISA 240, paragraphes 26, 31.

⁸⁰ Norme ISA 315 (révisée en 2019), paragraphe 35.

A116. Le paragraphe 35(a) requiert de l'auditeur du groupe qu'il détermine un seuil de planification au niveau du composant pour chacun des composants à l'égard desquels des procédures d'audit sont mises en œuvre concernant des informations financières désagrégées. Le seuil de planification au niveau du composant peut être différent pour chacun des composants. De plus, il n'est pas nécessaire que le seuil de planification au niveau d'un composant particulier corresponde à une fraction donnée du seuil de planification au niveau du groupe. Il se peut donc que la somme des seuils de planification au niveau des composants excède le seuil de planification au niveau du groupe.

A117. La présente norme ISA ne requiert pas qu'un seuil de planification au niveau du composant soit fixé pour chaque flux d'opération, solde de compte ou information à fournir du composant à l'égard duquel des procédures d'audit sont mises en œuvre. Toutefois, si, dans les circonstances propres au groupe, il existe un ou plusieurs flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir pour lesquels il est raisonnable de s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble puissent influencer les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, la norme ISA 320⁸¹ requiert la détermination du ou des seuils de signification à appliquer à ces flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. Dans ces circonstances, l'auditeur du groupe peut considérer qu'il serait approprié de fixer, pour les flux d'opérations, les soldes de comptes ou les informations à fournir en question, un seuil de planification au niveau du composant inférieur au montant communiqué à l'auditeur du composant⁸².

A118. La détermination du seuil de planification au niveau du composant ne relève pas d'un simple calcul arithmétique et implique l'exercice du jugement professionnel. Lorsqu'il établit le seuil de planification au niveau du composant, l'auditeur du groupe peut tenir compte de facteurs tels que :

- le nombre de composants dont proviennent les informations financières (par exemple, lorsque les composants sont nombreux, il convient normalement d'abaisser le seuil de planification au niveau du composant afin de gérer le risque d'agrégation). L'importance relative du composant par rapport au groupe peut affecter l'étendue de la désagrégation (par exemple, lorsqu'un composant représente à lui seul une large partie du groupe, il est possible que le reste des informations financières proviennent d'un petit nombre de composants) ;
- la nature, la fréquence et l'ampleur attendues des anomalies dans les informations financières du composant, notamment :
 - l'existence de risques propres aux informations financières du composant (aspects comptables propres au secteur, opérations inhabituelles ou complexes, etc.) ;
 - la nature et l'étendue des anomalies relevées dans les informations financières du composant lors des audits antérieurs.

A119. Le paragraphe 35(a) requiert que le seuil de planification au niveau du composant soit inférieur à celui du groupe afin de tenir compte du risque d'agrégation. Comme expliqué au paragraphe A118, lorsque les composants sont nombreux, il convient normalement d'abaisser le seuil de planification au niveau du composant afin de gérer le risque d'agrégation. Toutefois, le seuil de planification au niveau du composant peut approcher celui du groupe dans certaines circonstances où le risque d'agrégation est moindre, par exemple lorsque les informations financières d'un composant particulier représentent une portion importante des états financiers du groupe. Lorsqu'il détermine le seuil de planification au niveau du composant concernant une participation minoritaire 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 détenue.

⁸¹ Norme ISA 320, paragraphes 10 et A11-A12.

⁸² Norme ISA 320, paragraphe A13.

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

Seuil fixé pour les anomalies « manifestement insignifiantes » (Voir par. 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 insignifiantes par rapport aux états financiers du groupe. Conformément à la norme ISA 450⁸³, ce seuil correspond au montant en deçà duquel les anomalies n'ont pas à être cumulées du fait que l'auditeur du groupe est d'avis que le cumul de telles anomalies n'aurait de toute évidence aucun effet significatif sur les états financiers du groupe.

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

Communication du seuil de planification au niveau du composant (Voir par. 36)

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

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

Réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives (Voir par. 37)

Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires

Mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires centralisées

A124. Si la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires à l'égard d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'un ou de plusieurs flux d'opérations ou informations à fournir, sous forme agrégée, permet de recueillir des éléments probants en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives – par exemple, si les documents comptables concernant les produits de tout le groupe sont établis et tenus à jour centralement (comme un centre de services partagés) – la conception et la mise en œuvre de ces procédures peuvent se faire de manière centralisée. Des facteurs pouvant aider l'auditeur à déterminer s'il convient de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires de manière centralisée sont par exemple :

- 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 lignes de produits du groupe.

A125. L'auditeur du groupe peut déterminer qu'il est possible de considérer les informations financières

⁸³ Norme ISA 450, paragraphe A3.

de plusieurs composants 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 manière centralisée n'empêche pas la participation d'auditeurs des composants. 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 composants 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 composants

A127. Dans d'autres circonstances, afin de répondre aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe concernant les informations financières d'un composant, il peut être plus efficace de mettre en œuvre les procédures au niveau du composant. Ce peut être le cas lorsque le groupe comporte :

- divers flux de revenus ;
- de multiples lignes de produits ;
- des opérations au travers de plusieurs localisations ;
- des systèmes de contrôle interne décentralisés.

Composants nombreux et informations financières des composants individuellement non significatifs, mais collectivement significatifs par rapport aux états financiers du groupe.

A128. Un groupe peut être constitué de nombreux composants et les informations financières de ces composants peuvent être individuellement non significatives, mais collectivement significatives par rapport aux états financiers du groupe. Dans de telles circonstances, où les flux d'opérations importants, les soldes de comptes importants ou les informations à fournir importantes, dans les états financiers du groupe, proviennent d'un grand nombre de composants, 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 de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires de façon centralisée à l'égard de ces flux d'opérations importants, soldes de comptes importants ou informations à fournir importantes (par exemple, s'il y a homogénéité, s'il existe des contrôles communs et si les informations appropriées sont accessibles). Les procédures d'audit complémentaires peuvent également inclure des procédures analytiques de substance mises en œuvre conformément à la norme ISA 520⁸⁴. Selon les circonstances de la mission, il peut alors être possible en exécutant les procédures analytiques de substance, d'agréger les informations financières des composants 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 des composants choisis. Le choix des composants et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre à l'égard des composants choisis relèvent du jugement professionnel. Dans ces circonstances, l'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans le choix des composants 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).

⁸⁴ Norme ISA 520, *Procédures analytiques*.

Nature et étendue des procédures d'audit complémentaires

A131. En réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives, l'auditeur peut déterminer que l'étendue des travaux suivante à effectuer à l'égard d'un composant est appropriée (en faisant appel à l'auditeur du composant, s'il y a lieu) :

- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières du composant ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou un ou plusieurs flux d'opérations ou informations à fournir ;
- mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires particulières.

A132. Bien que 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, les auditeurs des composants peuvent participer, et participent souvent 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 du composant

A133. L'auditeur du groupe peut déterminer que la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières d'un composant est une approche appropriée, notamment dans les cas où :

- il est nécessaire de recueillir des éléments probants sur la totalité ou une part importante des informations financières du composant en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
- il existe un risque diffus d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison d'événements ou de situations, au niveau du composant, 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 un ou plusieurs flux 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'un composant – à savoir un ou plusieurs soldes de comptes ou un ou plusieurs flux 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'un composant mène peu d'activités, mais qu'il 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'un composant est une approche appropriée, notamment dans les cas où il y a seulement une ou quelques assertions pertinentes pour lesquelles il est nécessaire de recueillir des éléments probants. L'auditeur du groupe peut, par exemple, mettre en œuvre de manière centralisée les tests visant le flux d'opérations, le solde de compte ou les informations à fournir, et demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre certaines procédures d'audit complémentaires particulières au niveau du composant (telles que des procédures concernant l'évaluation des procès ou des litiges dans le pays du composant, 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 opérationnelles 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 composants – anomalies qui pourraient entraîner, dans les états financiers du groupe, des anomalies significatives résultant de fraudes⁸⁵.

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 contrôles de substance à mettre en œuvre au niveau du groupe ou des composants. Selon la norme ISA 330⁸⁶, l'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des tests de procédures de manière à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité de leur fonctionnement. Des auditeurs des composants peuvent participer à la conception et à la mise en œuvre de ces tests de procédures.

A138. Si des déviations dans l'application des contrôles sur lesquels l'auditeur a l'intention de s'appuyer sont constatées, la norme ISA 330⁸⁷ requiert que l'auditeur procède à des investigations spécifiques afin d'en comprendre les causes et conséquences potentielles. L'auditeur du groupe peut avoir à modifier le programme de travail du groupe si les déviations constatées au moyen des tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont plus importantes que ce qui était attendu. Les adaptations possibles du programme de travail peuvent inclure :

- demande de mise en œuvre de contrôles de substance supplémentaires pour certains composants ;
- identification d'autres contrôles pertinents adéquatement conçus et mis en place, et tester l'efficacité de leur fonctionnement ;
- augmentation du nombre de composants choisis pour les procédures d'audit complémentaires.

A139. Lorsque les tests sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles sont mis en œuvre de façon centralisée (par exemple, pour les contrôles d'un centre de services partagés ou des contrôles communs), il peut être nécessaire que l'auditeur du groupe communique des informations sur les travaux d'audit effectués à des auditeurs des composants. Par exemple, l'auditeur d'un composant à qui l'on demande de concevoir et de mettre en œuvre de contrôles de substance concernant l'ensemble des informations financières du composant, ou concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou un ou plusieurs flux d'opérations ou informations à fournir, peut s'entretenir avec l'auditeur du groupe concernant les tests de procédures mis en œuvre de façon centralisée afin de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles de substance.

Processus de consolidation

Procédures de consolidation (Voir par. 38)

A140. Les procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation, y compris les sous-consolidations, peuvent inclure :

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

⁸⁵ Norme ISA 240, paragraphe 30(c).

⁸⁶ Norme ISA 330, paragraphe 8.

⁸⁷ Norme ISA 330, paragraphe 17.

inefficaces.

Ajustements et reclassements de consolidation (Voir par. 38(b))

A141. Le processus de consolidation peut requérir d'effectuer des ajustements et des reclassements des montants présentés dans les états financiers du groupe qui ne sont pas enregistrés par les applications informatiques classiques et peuvent ne pas être sujets aux mêmes contrôles que les autres informations financières. L'évaluation, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, du caractère approprié, de l'exhaustivité et de l'exactitude des ajustements et reclassements peut comprendre:

- L'évaluation du fait que les ajustements importants reflètent ou non de manière appropriée les événements et les transactions sous-jacents ;
- La détermination du fait que les entités ou les unités opérationnelles dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe ont été correctement prises en compte ;
- La vérification que les ajustements importants ont été correctement calculés, enregistrés et autorisés par la direction du groupe et, le cas échéant, par la direction du composant;
- La vérification que les ajustements sont correctement étayés et suffisamment documentés ; et
- Le pointage des rapprochements et l'élimination des opérations et des profits non réalisés intragroupe, ainsi que des soldes de comptes intragroupe

Points à considérer lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composants (Voir par. 42-43)

A142. L'auditeur d'un composant 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 qu'il a désigné 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 du composant, 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 désigné ;
- de l'évaluation par l'auditeur du composant 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, tels que l'expérience qu'a acquise l'auditeur du groupe par le passé auprès des auditeurs des composants 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 opérationnelle 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 composants et du caractère adéquat de leurs travaux

Communication des points qui seront pertinents à l'auditeur du groupe pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe (Voir par. 45)

A144. Les points à communiquer conformément au paragraphe 45 sont pertinents pour que l'auditeur du groupe puisse tirer une conclusion sur l'audit du groupe, certains points peuvent être communiqués au cours de la mise en œuvre des procédures par l'auditeur du composant. Outre les questions mentionnées aux paragraphes 32 et 50, il peut s'agir, par exemple :

- d'informations au sujet de manquements aux règles d'éthique pertinentes, y compris les

- manquements identifiés aux dispositions en matière d'indépendance ;
- d'informations au sujet des cas de non-respect aux textes législatifs et 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 du composant 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 composants (Voir par. 45(e))

A145. Lorsqu'elles sont portées à son attention, les anomalies corrigées et non corrigées relevées dans l'ensemble des composants peuvent, en association avec les déficiences qui lui sont communiquées conformément au paragraphe 45(g), alerter l'auditeur du groupe quant à l'existence potentielle de déficiences diffuses du contrôle interne. Par ailleurs, un nombre plus élevé d'anomalies identifiées, corrigées et non corrigées, qu'attendu 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 certains composants.

Constatations ou conclusions générales de l'auditeur du composant (Voir par. 45(k))

A146. La forme et le contenu des éléments à fournir par l'auditeur d'un composant 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 du composant sur les travaux effectués pour les besoins de l'audit du groupe, ou encore, que la loi ou la réglementation locale prescrive la forme de la conclusion à exprimer par l'auditeur du composant (par exemple, une opinion).

Évaluation du caractère adéquat des communications avec l'auditeur du composant par rapport aux objectifs de l'auditeur du groupe (Voir par. 46(b))

A147. Si l'auditeur du groupe détermine que les communications avec l'auditeur du composant ne répondent pas à ses objectifs, il peut, par exemple, se demander :

- s'il est possible de recueillir un complément d'information auprès de l'auditeur du composant (en ayant par exemple, d'autres discussions ou réunions) ;
- s'il est nécessaire d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par l'auditeur du composant, 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 du composant.

Revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants (Voir par. 47)

A148. Le paragraphe A75 fournit à l'auditeur du groupe des modalités d'application utiles afin d'adapter la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composants, 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 du composant peuvent influencer sur sa prise en considération des éléments mentionnés au paragraphe 47(c), à savoir :

- les communications de l'auditeur du composant, dont celles mentionnées au paragraphe 45 de la présente norme ISA ;
- la revue de la documentation d'audit préparée par l'auditeur du composant effectuée par

l'auditeur du groupe au cours de l'audit du groupe (par exemple, pour satisfaire aux diligences des paragraphes 34, 42-43) ou par l'associé responsable de l'audit du groupe conformément au paragraphe 31 de la norme ISA 220 (révisée).

A149. D'autres facteurs qui peuvent influencer sur la détermination faite par l'auditeur du groupe quant à la nécessité éventuelle d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants, et de l'ampleur de cette revue, comprennent :

- l'étendue de la participation de l'auditeur du composant 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 du composant a portés ainsi que les constatations qu'il a faites ou les conclusions qu'il a tirées au sujet de points significatifs par rapport aux états financiers du groupe ;
- la compétence et les capacités des personnes plus expérimentées, parmi les membres de l'équipe affectée à la mission de l'auditeur du composant, qui sont responsables de la revue des travaux de personnes moins expérimentées ;
- le fait que l'auditeur du composant et l'auditeur du groupe ont ou non des politiques ou des procédures communes en ce qui concerne la revue de la documentation d'audit.

Événements postérieurs à la date de clôture (Voir par. 49-50)

A150. L'auditeur du groupe peut :

- demander aux auditeurs des composants de mettre en œuvre des procédures relatives aux événements postérieurs pour l'aider à repérer les événements survenus entre la date de clôture des états financiers des composants et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe ;
- mettre en œuvre des procédures pour couvrir la période entre la date de la communication de l'auditeur d'un composant 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 (Voir par. 51)

A151. Un audit d'états financiers de groupe est un processus cumulatif et itératif. Lorsque l'auditeur du groupe met en œuvre les procédures d'audit qu'il a planifiées, les éléments probants recueillis peuvent le conduire à modifier la nature, le calendrier ou l'étendue des autres procédures d'audit prévu étant donné que son attention peut être attirée par une information qui diffère de manière importante de l'information sur laquelle s'est fondée son évaluation des risques. Par exemple. Par exemple :

- les anomalies relevées à l'égard d'un composant peuvent devoir être examinées par rapport aux autres composants ;
- l'auditeur du groupe peut découvrir que l'accès aux informations ou aux personnes au sein d'un composant est limité en raison de changements dans l'environnement (guerre, troubles civils ou épidémie, par exemple).

Dans de tels cas, l'auditeur du groupe peut devoir réévaluer les procédures d'audit prévues lors de la planification initiale de l'audit, en se basant sur une évaluation révisée des risques pour tout ou partie des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers et des assertions s'y rapportant.

A152. L'évaluation requise au paragraphe 51 aide l'auditeur du groupe à déterminer si la stratégie

générale d'audit du groupe et le programme de travail du groupe établis en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe demeurent appropriés. Les travaux requis par la norme ISA 330⁸⁸ – qui impose à l'auditeur, indépendamment de son évaluation des risques d'anomalies significatives, de concevoir et de mettre en œuvre des contrôles de substance pour chaque flux d'opérations, solde de compte et information fournie, dès lors qu'ils sont significatifs – peuvent également s'avérer utiles pour cette évaluation dans le contexte des états financiers du groupe.

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 affectée à la mission. Par exemple, il peut se demander si des facteurs tels que ceux mentionnés au paragraphe A17 ont de manière inappropriée amené l'équipe affectée à la mission à :

- réunir des éléments probants qui étaient plus facilement accessibles, sans une réflexion appropriée sur leur pertinence et fiabilité ;
- recueillir des éléments probants moins persuasifs que requis selon les circonstances ;
- concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit biaisés quant à l'obtention d'éléments probants corroborants ou l'exclusion d'éléments probants contradictoires.

A154. La norme ISA 220 (révisée)⁸⁹ requiert que, à la date du rapport de l'auditeur ou avant, l'associé responsable de la mission détermine, à partir d'une revue de la documentation d'audit et d'entretiens avec l'équipe affectée à la mission, si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis pour étayer les conclusions tirées des travaux et pour permettre d'émettre le rapport de l'auditeur. Les informations pouvant être pertinentes pour l'auditeur du groupe afin d'évaluer les éléments probants obtenus grâce aux travaux des auditeurs des composants dépendent des faits et circonstances propres à l'audit du groupe et peuvent inclure :

- les points que sont tenus de communiquer les auditeurs des composants conformément au paragraphe 45, dont leurs constatations ou conclusions générales concernant les travaux effectués pour les besoins de l'audit du groupe ;
- les autres points communiqués par les auditeurs des composants tout au long de l'audit du groupe, dont ceux requis au paragraphe 32 ;
- les informations qu'obtient l'auditeur du groupe dans le cadre de la direction et de la supervision des auditeurs des composants, 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 composants, 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 du composant sont suffisants pour les besoins de l'audit du groupe. Ce peut être le cas, par exemple, lorsqu'on confie à l'auditeur du composant 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 des anomalies sur l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe (Voir 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'un composant 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 composants.

⁸⁸ Norme ISA 330, paragraphe 18.

⁸⁹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 32.

Rapport de l'auditeur (Voir par. 53)

A157. Bien que les auditeurs des composants puissent effectuer des travaux à l'égard des informations financières des composants pour les besoins de l'audit du groupe et qu'ils assument alors la responsabilité de leurs constatations ou conclusions, 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 de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations financières d'un ou de plusieurs composants, 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 impossibilité⁹⁰. Il peut, dans certaines circonstances, être nécessaire de faire mention de l'auditeur d'un composant 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 du composant en raison de circonstances indépendantes de la volonté de la direction du composant.

Communications avec la direction du groupe et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe

Communications avec la direction du groupe (Voir par. 54-56)

A159. L'audit du groupe peut être complexe en raison du nombre d'entités et d'unités opérationnelles qui composent le groupe et de la nature de ces entités et unités opérationnelles. De plus, comme expliqué au paragraphe A7, l'auditeur du groupe peut décider de considérer certaines entités ou unités opérationnelles comme un seul composant 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 composants, notamment lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composants, et l'identification de la direction d'un composant (voir le paragraphe A24), il peut être utile de s'entretenir avec la direction du groupe sur un aperçu de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit.

A160. La norme ISA 240⁹¹ contient des diligences et des modalités d'application sur la communication des fraudes à la direction et, dans le cas où la direction peut être impliquée dans la fraude, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A161. Il peut être nécessaire que la direction du groupe soit obligée de tenir confidentielles certaines informations significatives de nature sensible. Des exemples de points qui peuvent être importants par rapport aux états financiers d'un composant, mais dont la direction du composant n'a pas nécessairement connaissance comprennent :

- des litiges potentiels ;
- des intentions de se séparer d'actifs d'exploitation significatifs ;
- des événements postérieurs à la date de clôture ;
- des accords juridiques importants.

A162. La direction du groupe peut informer l'auditeur du groupe de cas avérés ou suspectés de non-respect de textes législatifs et réglementaires concernant des entités ou des unités opérationnelles du groupe. Dans de telles circonstances, l'associé responsable de l'audit du groupe peut se reporter aux modalités d'application du paragraphe A87.

Communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe (Voir par. 57)

⁹⁰ Norme ISA 705 (révisée), paragraphes 20 et 24.

⁹¹ Norme ISA 240, paragraphes 41-43.

A163. Les points que l'auditeur du groupe communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe peuvent comprendre ceux que des auditeurs des composants ont portés à son attention et qu'il juge importants par rapport aux responsabilités qui incombent aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe. Les communications avec ces derniers peuvent avoir lieu à différents moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les points indiqués au paragraphe 57(a) peuvent être communiqués après que l'auditeur du groupe ait déterminé les travaux à effectuer à l'égard des informations financières des composants. Par contre, les points indiqués au paragraphe 57(b) peuvent être communiqués à la fin de l'audit, et ceux indiqués aux paragraphes 57 (c)-(d) peuvent être communiqués lorsqu'ils se présentent.

A164. La norme ISA 260 (révisée)⁹² requiert de l'auditeur qu'il communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise un aperçu de l'étendue et du calendrier prévus des travaux d'audit. Dans le cas d'un audit de groupe, cette communication aide les personnes constituant le gouvernement d'entreprise à comprendre la détermination faite par l'auditeur du groupe concernant les composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués, y compris la question de savoir si certaines entités ou unités opérationnelles du groupe seront considérées comme un seul composant, et la participation prévue d'auditeurs des composants. De plus, cette communication favorise une compréhension commune et des échanges au sujet du groupe et de son environnement (voir le paragraphe 30) ainsi que des domaines à l'égard desquels les personnes constituant le gouvernement d'entreprise pourraient demander à l'auditeur du groupe de mettre en œuvre des procédures additionnelles.

Communication des déficiences relevées dans le contrôle interne (Voir 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 importantes⁹³. L'auditeur du groupe peut solliciter l'avis de l'auditeur du composant sur la question de savoir si une déficience ou une combinaison de déficiences relevée par rapport au composant constitue ou non une déficience importante du contrôle interne.

Documentation (Voir par. 59)

A166. D'autres normes ISA contiennent des diligences 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 diligences et des modalités d'application spécifiques en matière de documentation est fournie en annexe de la norme ISA 230.

A167. La documentation d'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.

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

- la documentation incluse dans le dossier de l'auditeur du groupe ;
- la documentation séparée dans chacun des dossiers des auditeurs des composants relative aux 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 composants).

A169. Conformément à la norme ISQM 1⁹⁴, la mise en forme finale de la documentation d'audit du groupe et sa conservation sont soumises aux politiques ou aux procédures du cabinet de l'auditeur du

⁹² Norme ISA 260 (révisée), paragraphe 15.

⁹³ Norme ISA 265, paragraphe 8.

⁹⁴ Norme ISQM 1, paragraphes 31(f) et A83-A85.

groupe. L'auditeur du groupe peut donner des instructions particulières aux auditeurs des composants concernant la mise en forme et la conservation de la documentation relative aux travaux qu'ils ont effectués pour les besoins de l'audit du groupe.

Fondement de la détermination des composants par l'auditeur du groupe (Voir par. 59(b))

A170. Le fondement de la détermination des composants peut être documentée de diverses manières par l'auditeur du groupe comme par exemple en incluant, dans la documentation d'audit, la documentation relative au respect des diligences des paragraphes 22, 33 et 57(a) de la présente norme ISA.

Fondement de la détermination de la compétence et des capacités des auditeurs des composants (Voir par. 59(d))

A171. La norme ISQM 1⁹⁵ fournit des modalités d'application sur les points pouvant être traités par les politiques ou les procédures du cabinet en ce qui concerne la compétence et les capacités des membres de l'équipe affectée à la mission. Ces politiques ou procédures peuvent décrire la documentation à constituer relative à la détermination de la compétence et des capacités de l'équipe affectée à la mission, y compris des auditeurs des composants, ou qu'elles fournissent des indications à ce sujet. Par exemple, la confirmation obtenue de l'auditeur d'un composant conformément au paragraphe 24 pourrait inclure des informations sur son expérience pertinente du secteur. L'auditeur du groupe peut aussi demander à l'auditeur du composant 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 composants et la revue de leurs travaux (Voir par. 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 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. Ces politiques ou procédures peuvent également décrire la documentation à constituer relative à la direction et à la supervision de l'équipe affectée à la mission et à la revue de ses travaux par l'auditeur du groupe, ou fournir des indications à ce sujet.

A173. La norme ISA 300⁹⁶ requiert de l'auditeur qu'il élabore un programme de travail 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 affectée à la mission, ainsi que de la revue de leurs travaux. Lorsqu'il y a participation d'auditeurs des composants, l'étendue de cette description varie souvent d'un composant 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 composants, ainsi que de la revue de leurs travaux.

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

- les communications requises avec les auditeurs des composants, dont les instructions qui leur ont été transmises et les autres confirmations requises par la présente norme ISA ;
- le raisonnement qui sous-tend la décision de se rendre auprès de certains auditeurs des composants et celui qui sous-tend le choix des participants aux réunions et la nature des points abordés ;
- les points abordés lors des réunions avec les auditeurs des composants ou la direction des composants ;

⁹⁵ Norme ISQM 1, paragraphe A96.

⁹⁶ Norme ISA 300, paragraphe 9.

- le raisonnement suivant lequel l'auditeur du groupe a choisi les éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants 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 composants, 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 affectée à la mission plus expérimentés).

A175. Le paragraphe 47 requiert 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 composants, 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-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 composants. 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 composants – 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 certains points que ces auditeurs lui ont communiqués, y compris ceux dont la communication est exigée par la présente norme ISA. Des exemples de ces éléments comprennent :

- une liste ou un résumé des jugements importants portés par l'auditeur du composant, et les conclusions tirées à leur sujet, lorsque ces aspects sont pertinents pour l'audit du groupe ;
- les points qui pourraient devoir être communiqués aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- les points qui pourraient être considérés comme des points clés de l'audit à communiquer dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe.

A177. Lorsque la loi ou la réglementation l'exige, il peut être nécessaire d'inclure certains éléments de la documentation préparée par les auditeurs des composants dans le dossier d'audit de l'auditeur du groupe, par exemple pour répondre à la demande d'une autorité de contrôle de revoir la documentation des travaux effectués par l'auditeur d'un composant.

A178. Afin de préparer la documentation concernant la direction et la supervision des auditeurs des composants 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 composants. L'outil peut également servir à préparer la documentation d'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.

Considérations additionnelles lorsque l'accès à la documentation préparée par l'auditeur d'un composant est limité (Voir par. 59)

A179. Dans un audit de groupe, la préparation de la documentation d'audit peut poser des difficultés particulières dans certaines circonstances. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque la loi ou la réglementation empêche l'auditeur d'un composant de transférer de la documentation hors de son pays, 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'un composant.

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

- se rendre à l'endroit où l'auditeur du composant est localisé, ou rencontrer l'auditeur du composant ailleurs qu'à l'endroit où celui-ci est localisé, 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 aucune loi ou réglementation ne l'interdit ;
- demander à l'auditeur du composant de rédiger et de lui fournir un mémorandum sur les informations pertinentes et discuter avec lui de ce qui y est mentionné, au besoin ;
- s'entretenir avec l'auditeur du composant 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 relève du jugement professionnel, compte tenu des faits et circonstances propres à l'audit du groupe.

A181. Lorsque l'accès à la documentation d'audit préparée par l'auditeur d'un composant est limité, il est néanmoins nécessaire que la documentation de l'auditeur du groupe respecte les diligences 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 composants, ainsi que de la revue de leurs travaux, par l'auditeur du groupe. Les modalités d'application fournies aux paragraphes A148-A149 peuvent être utiles pour déterminer l'étendue de la revue de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants à laquelle procédera l'auditeur du groupe dans une telle situation. Les paragraphes A176-A177 donnent des exemples de circonstances dans lesquelles certains éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants 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'un composant, il peut avoir à se demander s'il existe une limitation à l'étendue des travaux qui pourrait requérir une opinion modifiée sur les états financiers du groupe. Voir paragraphe A45.

Annexe 1
(Voir par. A45)

Exemple de rapport de l'auditeur indépendant lorsque l'auditeur du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe

Pour les besoins du présent exemple de rapport de l'auditeur, les circonstances suivantes sont retenues:

- 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 de présentation sincère. 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 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 de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence (figurant pour 15 millions d'€ dans l'état de la situation financière, qui présente un actif total de 60 millions d'€), du fait qu'il n'a eu accès ni aux documents comptables, ni à la direction, ni à l'auditeur du composant.
- L'auditeur du groupe a lu les états financiers audités du composant 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 le composant.
- De l'avis de l'associé responsable de l'audit du groupe, cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés a un impact significatif mais non diffus sur les états financiers du groupe¹.
- Les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit sont celles du Code de l'IESBA.
- En se fondant sur les éléments probants recueillis, l'auditeur a conclu, conformément à la norme ISA 570 (révisée), qu'il n'existait aucune incertitude significative liée à des événements ou conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.
- L'auditeur n'est pas tenu de communiquer des points clés de l'audit conformément à la norme ISA 701², et n'a pas décidé de le faire pour une autre raison.
- L'auditeur a obtenu la totalité des autres informations avant la date de son rapport d'audit, et le point à l'origine de l'opinion avec réserve sur les états financiers consolidés a également une incidence sur 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 l'audit des états financiers consolidés, l'auditeur a d'autres obligations de communication dans le rapport, en vertu de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

¹ Si l'associé responsable de l'audit du groupe juge significative et généralisée l'incidence, sur les états financiers du groupe, de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés, il formulera, conformément à la norme ISA 705 (révisée), une impossibilité d'exprimer une opinion.

² Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés³

Opinion avec réserve

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

A notre avis, sous réserve des incidences éventuelles du point décrit dans le paragraphe « Fondement de l'opinion avec réserve » de notre rapport, les états financiers consolidés présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, *(ou donnent 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 associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît dans l'état de situation financière consolidée du 31 décembre 20X1 pour un montant de 15 millions d'€, et la quote-part du résultat net de 1 million d'€ de la société XYZ revenant à la société ABC est incluse dans l'état du résultat global consolidé de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice revenant à la société ABC, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires.

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA). Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers consolidés » du présent rapport. Nous sommes indépendants du Groupe conformément au Code de déontologie des professionnels comptables publié par l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (Code de l'IESBA) et avons satisfait aux autres responsabilités éthiques qui nous incombent selon ces règles. Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion 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 »]

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 720 (Révisée)⁴ – voir l'exemple 6 dans l'annexe 2 de la Norme ISA 720 (Révisée). Le dernier paragraphe de la section sur les autres informations dans l'exemple 6 sera adapté pour décrire le point spécifique à l'origine de l'opinion avec réserve qui impacte également l'autre information.]

³ 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.

⁴ Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*.

Responsabilités de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise à l'égard des états financiers consolidés⁵

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée)⁶.]

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

[Section du rapport à établir conformément à la Norme ISA 700 (Révisée) – voir l'exemple 2 de la Norme ISA 700 (Révisée). S'appliquant uniquement à l'audit des entités cotées, les deux derniers paragraphes ne seront pas inclus.]

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[Rapport à établir 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]

⁵ 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.

⁶ Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*.

Connaissance 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 connaissance du système de contrôle interne, ainsi que des précisions sur l'application de la norme ISA 315 (révisée en 2019)¹ 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. La connaissance de l'environnement de contrôle 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 opérationnelles du groupe ;
 - l'organisation de la surveillance exercée par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise 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 elles sont renforcées 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. La connaissance acquise par l'auditeur du groupe concernant le processus d'évaluation des risques par le groupe peut notamment porter sur le processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus pour identifier, analyser et gérer les risques liés à l'activité, y compris le risque de fraudes, qui peuvent entraîner 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 opérationnelles à celui-ci.

Processus de suivi du système de contrôle interne par le groupe

4. La connaissance acquise par l'auditeur du groupe relative au processus de suivi du système de contrôle interne par le 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 ses activités concernant le suivi des contrôles au niveau des entités ou des unités opérationnelles du groupe. La norme ISA 610 (révisée en 2013)² requiert de l'auditeur qu'il procède à une évaluation de la mesure dans laquelle la position 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.

¹ Norme ISA 315 (révisée en 2019), Annexe 3.

² Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe 15.

Système d'information et communications

5. La connaissance acquise par l'auditeur du groupe relative au système d'information et des communications 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 opérationnelles 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 opérationnelles et à évaluer l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations.

Processus de consolidation

6. La connaissance 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 comptable applicable ;
 - la mesure dans laquelle la direction des entités ou des unités opérationnelles du groupe comprend le référentiel comptable applicable ;
 - le processus par lequel les entités ou les unités opérationnelles du groupe sont identifiées et comptabilisées conformément au référentiel comptable applicable ;
 - le processus d'identification des secteurs à présenter dans l'information sectorielle conformément au référentiel comptable applicable ;
 - le processus d'identification des relations et opérations avec des parties liées à communiquer conformément au référentiel comptable 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 comptable applicable ;
 - les procédures adoptées pour les entités ou les unités opérationnelles du groupe qui ont une date de clôture différente de celle du groupe.

Aspects liés 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 opérationnelles 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 opérationnelles 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 comptable 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 comptable applicable, et qu'appliquent les entités ou les unités opérationnelles 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

opérationnelles 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 opérationnelles 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.

Aspects liés 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 comptable 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 opérationnelles 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 *goodwills*, s'il y a lieu, et à effectuer les tests de dépréciation des *goodwills*, conformément au référentiel comptable applicable ;
- les arrangements conclus avec un majoritaire ou avec des minoritaires au sujet des pertes subies par une entité ou une unité opérationnelle du groupe (par exemple, l'obligation pour les minoritaires d'absorber de telles pertes).

Activités de contrôle

7. La connaissance acquise par l'auditeur du groupe relatives aux activités de contrôle 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
(Voir par. A112)

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).

Facteur de risque inhérent	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
Complexité	• Existence d'opérations complexes qui sont comptabilisées par plus d'une entité ou d'une unité opérationnelle du groupe. • Application, par des entités ou des unités opérationnelles du groupe, de méthodes comptables qui diffèrent de celles utilisées pour les états financiers du groupe. • Évaluations comptables ou informations à fournir faisant appel à des processus complexes (par exemple, la comptabilisation d'instruments financiers complexes) qui sont utilisés par des entités ou des unités opérationnelles du groupe. • Activités faisant l'objet d'une réglementation poussée et complexe dans plusieurs pays, ou activités exercées par des entités ou des unités opérationnelles du groupe dans plusieurs secteurs assujettis à différents types de réglementation.
Subjectivité	• Jugements à porter pour déterminer les entités ou les unités opérationnelles du groupe dont il faut inclure les informations financières dans les états financiers du groupe selon le référentiel comptable applicable (par exemple, les jugements concernant l'existence ou non d'entités ad hoc ou d'entités sans caractère commercial et la nécessité de les inclure ou non dans le périmètre comptable). • Jugements à l'égard du caractère approprié de l'application, par les entités ou les unités opérationnelles du groupe, des exigences du référentiel comptable applicable.
Changement	• Acquisitions, cessions ou restructurations fréquentes.
Incertitude	• Entités ou unités opérationnelles 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.
Probabilité d'anomalies résultant de biais introduits par la direction ou d'autres facteurs de risque de fraude, dans la mesure où ils influent sur le risque inhérent	• Relations et opérations inhabituelles avec des parties liées. • Entités ou unités opérationnelles du groupe qui ont des dates de clôture différentes, ce qui peut permettre d'effectuer des opérations à des moments choisis à des fins de manipulation. • Cas, relevés par le passé, d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets. • Planification fiscale audacieuse au sein du groupe ou importantes opérations au comptant avec des entités situées dans des paradis fiscaux. • Cas, relevés par le passé, de soldes de comptes intragroupe non équilibrés ou n'ayant pu faire l'objet d'un rapprochement à l'étape de la consolidation. • Transferts de fonds inhabituels ou représentant une somme considérable effectués au sein du groupe, en particulier vers des entités ou des unités opérationnelles nouvellement constituées qui exercent leurs activités là où le risque de fraude est important ou plus élevé.

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 composants 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 opérationnelles 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 informations explicatives

[...]

Ressources (Voir par. 32)

[...]

Ressources humaines

[...]

Membres affectés à l'équipe affectée à la mission (Voir alinéa 32 d))

[...]

A96. La norme ISA 220 (révisée)¹ traite de la responsabilité qu'a l'associé responsable de la mission de déterminer que les membres de l'équipe affectée à la 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)² 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 affectée à la mission peuvent comprendre des politiques ou des procédures qui traitent :

- des informations que l'associé responsable de la mission peut obtenir et des facteurs à prendre en considération pour déterminer que les membres de l'équipe affectée à la 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 affectée à la mission – en particulier ceux affectés à la mission par le

¹ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 26.

² Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – Aspect particulières*, paragraphe 4926.

réseau du cabinet, un autre cabinet membre du réseau ou un fournisseur de services – peuvent être résolues.

[...]

Informations et communications (Voir par. 33)

[...]

Communications au sein du cabinet (Voir par. 33(b)-(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 composants, 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 informations explicatives

[...]

Réalisation de la revue de la qualité de la mission (Voir par. 24-27)

[...]

Procédures mises en œuvre par le responsable de la revue de la qualité de la mission (Voir par. 25-27)

[...]

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 requérir 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 affectée à la 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'un composant). 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 informations explicatives

Champ d'application de la présente norme ISA (Voir 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)³ traite des aspects particuliers qui s'appliquent dans le cas des audits d'états financiers de groupe et lorsqu'il y a participation ~~des~~ d'auditeurs des composants. La norme ISA 600 (révisée), adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut également se révéler utile lorsque l'équipe affectée à la 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 (Voir par. 12(d))

[...]

A21A. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe 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 travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre pour les besoins de l'audit du groupe.

[...]

Application des politiques ou procédures du cabinet par les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 9, 12(d) et 17)

[...]

- A24. Plus particulièrement, les politiques ou procédures du cabinet peuvent requérir 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 connaissance 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-A64 A38~~ de la norme ISA 600 (révisée) contiennent des indications sur l'acquisition d'une connaissance de la compétence et des capacités des auditeurs des composants ;
- comprend les règles d'éthique 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 d'éthique pertinentes. Les politiques ou procédures du cabinet pourraient établir qu'on peut s'assurer de cette connaissance par l'intermédiaire d'autres actions, comme informer la personne des dispositions des règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à la mission d'audit, ou lui fournir des manuels ou des guides sur le sujet ;

³ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – Considérations particulières*.

- 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 requièrent 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'un composant met en œuvre des procédures d'audit à l'égard des informations financières d'un composant et relève un point délicat ou litigieux qui est pertinent par rapport aux états financiers du groupe et qui doit faire l'objet de consultations⁴ 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.

[...]

Règles d'éthique pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance (Voir par. 16-21)

Règles d'éthique pertinentes (Voir par. 1 et 16-21)

A38. La norme ISA 200⁵ requiert de l'auditeur qu'il se conforme aux règles d'éthique 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 cotées. La norme ISA 600 (révisée) contient des diligences et des indications qui s'ajoutent à celles énoncées dans la présente norme ISA concernant les communications avec les auditeurs des composants au sujet des règles d'éthique pertinentes.

[...]

Acceptation et maintien de relations clients et de missions d'audit (Voir 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 diligences 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 comptable 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 opérationnelles ~~les autres composants 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

⁴ Voir le paragraphe 35.

⁵ Norme ISA 200, paragraphes 14 et A16-A19.

incidence sur la nature des ressources nécessaires ainsi que sur la manière dont les travaux de l'équipe affectée à la 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 diligences 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 de la mission, comme le requiert la norme ISA 210⁶ ;
- 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 240⁷ ;
- la connaissance du groupe, ~~de ses composants~~ 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 composants ;
- 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)⁸ et ISA 265⁹.

[...]

Ressources affectées à la mission (Voir par. 25-28)

[...]

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 affectée à la mission par le cabinet, bien qu'il puisse arriver que l'équipe affectée à la mission obtienne ces ressources directement. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur d'un composant est tenu, en raison de textes législatifs et réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers du composant, et qu'il est également désigné par la direction du composant 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 requérir que l'associé responsable de la mission prenne différentes mesures, comme effectuer une demande d'informations à l'auditeur du composant, pour déterminer si les ressources affectées à la mission ou mises à la disposition de l'équipe affectée à la mission sont suffisantes et appropriées.

[...]

Ressources insuffisantes ou inappropriées (Voir 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'un composant à l'égard de cette composante, l'associé responsable de la mission peut s'entretenir de la question avec l'auditeur ou la direction du composant, ou avec le cabinet, pour mettre à la disposition de l'équipe affectée à la mission des ressources suffisantes et appropriées.~~

⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 9.

⁷ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*.

⁸ Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*.

⁹ Norme ISA 265, *Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*.

[...]

Réalisation de la mission

[...]

Direction, supervision et revue (Voir par. 30)

[...]

Revue faite par l'associé responsable de la mission (Voir par. 30-34)

[...]

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 affectée à la 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 programme de travail, à la réalisation de la mission et aux conclusions générales tirées par l'équipe affectée à la 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 affectée à la 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 affectée à la 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 affectée à la 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 affectée à la mission ;
- la prise en compte, par l'équipe affectée à la 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 affectée à la 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 affectée à la 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 programme de travail de groupe proposés,
 - les décisions concernant la participation des auditeurs des composants, 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'un composant ont été identifiées,~~

- l'évaluation des travaux effectués par les auditeurs des composants, et les conclusions que l'équipe en a tirées ;
- la façon dont les questions touchant la stratégie générale et le programme de travail 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 D'AUDIT

[...]

Annexe
(Voir par. 1)

Autres normes ISA contenant des diligences spécifiques en matière de documentation

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

- Norme ISA 210, *Accord sur les termes des mission d'audit*, paragraphes 10-12
- Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 41
- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphes 45-48
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphe 30
- Norme ISA 260 (révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, 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 lors de la planification et de la réalisation d'un audit*, paragraphe 14
- Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, paragraphes 28-30
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 15
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant*, paragraphe 39
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 28
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) — Aspects particuliers*, paragraphe ~~59~~⁵⁰
- Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 36-37
- Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*,

ISA 600 (révisée) - Annexe

paragraphe 25

NORME ISA 240, LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR EN MATIÈRE DE FRAUDE LORS D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

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

Responsabilités de l'auditeur (Voir par. 9)

- A6. L'auditeur peut être tenu, en vertu des textes législatifs et réglementaires ou des règles d'éthique 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 d'éthique 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 affectée à la mission communiquent entre eux les cas identifiés ou suspectés de non-conformité des textes législatifs et réglementaires aux autres auditeurs du groupe, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, aux auditeurs des composants, ou aux autres qu'ils les communiquent aux autres auditeurs qui effectuent des travaux dans les composants dans des entités ou unités opérationnelles d'un groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe¹⁰.

[...]

NORME ISA 250 (RÉVISÉE), PRISE EN CONSIDÉRATION DES TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES DANS UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité de la conformité aux textes légaux et réglementaires (Voir par. 3-9)

[...]

Responsabilité de l'auditeur

[...]

Responsabilités additionnelles établies par les textes législatifs et réglementaires ou les règles d'éthique pertinentes (Voir par. 9)

- A8. L'auditeur peut être tenu, en vertu des textes législatifs et réglementaires ou des règles d'éthique

¹⁰ Voir, par exemple, les paragraphes R360.16 à 360.18 A1 du Code de l'IESBA.

pertinentes, de mettre en œuvre des procédures supplémentaires et de prendre d'autres mesures. Par exemple, le *Code d'éthique des professionnels comptables* publié par le Conseil des normes internationales d'éthique 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 affectée à la mission communiquent entre eux les cas identifiés ou suspectés de non-conformité des textes législatifs et réglementaires aux autres auditeurs du groupe, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, aux auditeurs des composants, ou aux autres qu'ils les communiquent aux autres auditeurs qui effectuent des travaux dans les composants dans des entités ou unités opérationnelles d'un groupe à des fins autres que l'audit des états financiers du groupe¹¹.

[...]

NORME ISA 260 (RÉVISÉE), COMMUNICATION AVEC LES PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 11)

[...]

- A4. La Norme ISA 600 (révisée) comprend des points spécifiques à communiquer par les auditeurs du groupe aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe¹². Ces points peuvent inclure ceux que des auditeurs des composants ont portés à l'attention de l'auditeur du groupe et que celui-ci juge importants par rapport aux responsabilités des personnes constituant le gouvernement d'entreprise du groupe. Les auditeurs d'un composant peuvent aussi communiquer des points aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant¹³. Lorsque l'entité est l'un des composants du groupe Dans ce cas, la (les) personne(s) appropriée(s) avec laquelle (lesquelles) l'auditeur du composant communique dépend(ent) des circonstances de la mission et des points sur lesquels porte la communication. Dans certains cas, plusieurs composants entités ou unités opérationnelles peuvent exercer les mêmes activités en appliquant un système de contrôle interne et des pratiques comptables identiques. Lorsque les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ces composants entités ou unités opérationnelles sont les mêmes (par exemple un conseil d'administration commun), les doubles emplois peuvent être évités en traitant de manière concomitante ces composants entités ou unités opérationnelles pour les besoins de la communication.

[...]

Annexe 1 (Voir par. 3)

¹¹ Voir, par exemple, les paragraphes R360.16 à 360.18 A1 du Code de l'IESBA.

¹² Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)* — *Considérations particulières*, paragraphe 5749.

¹³ Norme ISA 600 (révisée), paragraphe 45(i).

Diligences spécifiques énoncées dans la norme ISQM 1 et dans d'autres normes ISA relativement aux communications avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

La présente annexe indique les dispositions de la norme ISQM 1¹⁴ et des autres normes ISA qui requièrent la communication de questions particulières aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Cette liste ne saurait se substituer à la prise en considération des diligences ainsi que des modalités d'application et autres informations explicatives 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*, paragraphe 34(e)
- Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, paragraphe 22, 39(c)(i) et 41-43
- Norme ISA 250 (révisée), *Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers*, paragraphes 15, 20 et 23-25
- Norme ISA 265, *Communication des déficiences dans le contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*, paragraphe 9
- Norme ISA 450, *Évaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphes 12-13
- Norme ISA 505, *Confirmations externes*, paragraphe 9
- Norme ISA 510, *Missions d'audit initiales — Soldes d'ouverture*, paragraphe 7
- Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant*, paragraphe 38
- Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe 27
- Norme ISA 560, *Événements postérieurs à la clôture*, paragraphes 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) et 17
- Norme ISA 570 (révisée), *Continuité d'exploitation*, paragraphe 25
- Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspects particuliers*, paragraphe 5749
- Norme ISA 610 (révisée en 2013), *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 20 et 31
- Norme ISA 700 (révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphe 46
- Norme ISA 701, *Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 17
- Norme ISA 705 (révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulées dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphes 12, 14, 23 et 30
- Norme ISA 706 (révisée), *Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant*, paragraphe 12
- Norme ISA 710, *Données comparatives — Chiffres correspondants et états financiers comparatifs*, paragraphe 18
- Norme ISA 720 (révisée), *Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations*, paragraphes 17-19

[...]

NORME ISA 300, PLANIFICATION D'UN AUDIT D'ÉTATS FINANCIERS

[...]

Diligences

¹⁴ 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*.

[...]

Planification de l'audit

[...]

10A. L'associé responsable de la mission doit passer en revue la stratégie générale d'audit et le programme de travail.

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Planification de l'audit

La stratégie générale d'audit (Voir 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'importance des ressources à allouer aux domaines d'audit spécifiques, comme le nombre de personnes de l'équipe à affecter à l'observation de l'inventaire physique dans les sites multiples, la nature et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composants, ainsi que de la revue de leurs travaux du travail des autres auditeurs dans le cas d'audits de groupes, ou le nombre d'heures d'audit à affecter aux domaines à 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

(Voir par. 7-8 et A8-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 programme de travail détaillé. Les exemples fournis couvrent une vaste gamme d'éléments applicables à un grand nombre de missions. Bien que d'autres normes ISA puissent requérir 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

[...]

- L'étendue d'audit prévue, y compris le nombre et les sites des composants à inclure lors de l'audit à l'égard desquels des procédures d'audit ont été planifiées pour les besoins de l'audit du groupe, et la mesure dans laquelle des auditeurs des composants participeront à la mission ;
- La nature des liens de contrôle entre une société mère et ses composants ses entités ou unités opérationnelles qui détermine les méthodes de consolidation ;
- ~~La mesure dans laquelle les composants sont audités par d'autres auditeurs ;~~
- La nature des secteurs d'activités qui feront l'objet de l'audit, y compris les besoins de connaissances spécialisées ;
- La monnaie devant être utilisée pour la publication de l'information financière, y compris le besoin de conversion de l'information financière auditée ;
- Le besoin d'un audit légal. Le fait que, outre les travaux d'audit effectués pour les besoins d'un audit de groupe, des états financiers doivent faire l'objet d'un audit en raison de la loi, de la réglementation ou toute autre raison ~~individuels en complément de celui des états financiers consolidés ;~~

[...]

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

[...]

- Les communications avec les auditeurs des composants concernant le type et le calendrier prévus de rapports à émettre et leur date d'émission, des communications relatives aux travaux d'audit effectués pour les besoins du groupe ainsi que celles ayant rapport à l'audit des composants ;
- La nature et le calendrier prévus des communications entre les membres de l'équipe affectée à la mission, y compris la nature et le calendrier des réunions et des dates prévues pour la revue de leurs travaux 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 caractère significatif conformément à la norme ISA 320¹⁵ et, le cas échéant :
 - La détermination des seuils de signification pour les composants et la communication de ces seuils aux auditeurs des composants en conformité avec la norme ISA 600 (révisée)¹⁶ ;
 - ~~L'identification lors de la phase préliminaire des composants importants et des attentes initiales relatives aux flux d'opérations, de aux soldes de comptes et d'aux informations à fournir dès lors qu'ils sont significatifs ;~~

[...]

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

¹⁶ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) — Considérations particulières*, paragraphes 24 à 23 et alinéa 40-e)35 et 36.

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

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes (Voir par. 13-18)

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 diligences et des indications supplémentaires sont fournies dans la norme ISA 240 au sujet des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes permettant de recueillir des informations qui serviront à identifier et à évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes¹⁷. D'autres diligences 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)¹⁸, pour les estimations comptables ;
- la norme ISA 550, pour les relations et les opérations avec les parties liées ;
- la norme ISA 570 (révisée)¹⁹, pour la continuité de l'exploitation ;
- la norme ISA 600 (révisée)²⁰, pour les états financiers de groupe.

[...]

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 17-18)

[...]

Application proportionnée

[...]

A45. Lorsque l'équipe affectée à la 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 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 relatifs aux ~~des composantes~~ composants 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.

¹⁷ Norme ISA 240, paragraphes 12-27.

¹⁸ Norme ISA 540 (révisée), *Audit des estimations comptables et des informations à fournir les concernant*.

¹⁹ Norme ISA 570 (révisée), *Continuité de l'exploitation*.

²⁰ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspects particulières*.

[...]

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives (Voir par. 28-37)

[...]

Évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

[...]

Risques importants (Voir 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'un composant détermine les procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en ce qui concerne des domaines 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) requiert 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'un composant du groupe, et requiert également que l'équipe affectée à l'audit du groupe dirige les travaux à réaliser à l'égard du composant par l'auditeur du composant²¹.

[...]

NORME ISA 320, CARACTÈRE SIGNIFICATIF LORS DE LA PLANIFICATION ET DE LA RÉALISATION D'UN AUDIT

[...]

Définitions

9. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- a) « seuil de planification », le montant ou les montants déterminé(s) par l'auditeur en deçà du seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. Le cas échéant, le seuil de planification vise également le ou les montant(s) déterminé(s) par l'auditeur en deçà du ou des seuils de signification fixés pour des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers ;
 - 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.

²¹ Norme ISA 600 (révisée), paragraphes 4230 et 34.

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Détermination d'un seuil de signification et du seuil de planification lors de la planification de l'audit

[...]

Seuil de planification (Voir par. 11)

A13. Planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuellement significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuellement de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives, et laisser peu de marge pour des anomalies éventuelles non détectées. Le seuil de planification (qui, selon la définition, peut être un ou plusieurs montants) est déterminé en deçà du seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, afin de réduire à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans les états financiers excède le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble. De la même façon, le seuil de planification concernant un flux d'opérations, un solde de compte ou une information à fournir particuliers est déterminé afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées contenues dans ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir particulier excède le seuil de signification fixé pour ce flux d'opérations, ce solde de compte ou cette information à fournir particulier. La détermination du seuil de planification ne relève pas d'un simple calcul arithmétique et implique l'exercice du jugement professionnel. Elle est influencée par la connaissance qu'a l'auditeur de l'entité, mise à jour au cours de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques, ainsi que par la nature et l'ampleur des anomalies relevées au cours des audits précédents et, par voie de conséquence, de l'anticipation par l'auditeur de la présence d'anomalies potentielles sur la période en cours.

[...]

NORME ISA 402, FACTEURS À CONSIDÉRER POUR L'AUDIT D'UNE ENTITÉ FAISANT APPEL À UNE SOCIÉTÉ DE SERVICES

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Connaissance des prestations fournies par une société de services et du contrôle interne de l'entité utilisatrice

[...]

Procédures complémentaires lorsqu'une connaissance suffisante ne peut pas être acquise à partir de l'entité utilisatrice (Voir par. **Error! Reference source not found.**)

[...]

A19. Un autre auditeur peut être désigné pour réaliser des procédures qui fourniront les informations nécessaires concernant les contrôles pertinents au sein 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 est émis, l'auditeur de l'entité utilisatrice peut avoir recours à l'auditeur de la société de services pour mettre en œuvre ces procédures dès lors que ce dernier est déjà en relation avec celle-ci. L'auditeur de l'entité utilisatrice utilisant les travaux d'un autre auditeur peut trouver des modalités d'application utiles dans la Norme ISA 600~~220 (révisée)~~²² ~~concernant la connaissance de~~ à déterminer la compétence et les capacités de cet autre auditeur (y compris son indépendance et sa compétence professionnelle), son implication dans les travaux, la direction et la supervision de cet d'un autre auditeur, notamment dans la planification, l'étendue et le calendrier de tels des travaux, confiés à l'autre auditeur et ainsi que dans l'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis.

[...]

NORME ISA 501, ÉLÉMENTS PROBANTS — CONSIDÉRATIONS SUPPLÉMENTAIRES SUR DES ASPECTS SPÉCIFIQUES

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Stocks

Présence à la prise d'inventaire physique (Voir alinéa 4 a))

[...]

A3. Les aspects pertinents à prendre en compte lors de la planification de la présence à l'inventaire physique des stocks (ou lors de la définition et de la réalisation des procédures d'audit prévues aux paragraphes **Error! Reference source not found.**-8 de la présente Norme ISA) sont, par exemple :

- les risques d'anomalies significatives concernant les stocks ;
- la nature du contrôle interne concernant les stocks ;
- la possibilité ou non que des procédures adéquates soient mises en place et que des instructions correctes soient émises pour la prise d'inventaire physique des stocks ;
- le calendrier de la prise d'inventaire physique des stocks ;
- la présence ou non d'un système d'inventaire permanent au sein de l'entité ;
- les sites dans lesquels les stocks sont entreposés, y compris leur importance relative et les risques d'anomalies significatives dans chacun des sites, afin de déterminer dans quels sites l'observation de l'inventaire est appropriée. ~~La Norme ISA 600²³ traite de la participation d'autres auditeurs et peut, par conséquent, être pertinente si cette participation concerne la présence à l'inventaire physique des stocks dans un site éloigné ;~~
- la nécessité ou non de l'assistance d'un expert désigné par l'auditeur. La Norme ISA 620²⁴ traite de l'utilisation d'un expert désigné par l'auditeur afin de l'aider à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

[...]

²² 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 composants)* — *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.

²³ Norme ISA 600, *Aspects particuliers – Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*.

²⁴ Norme ISA 620, *Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur*.

NORME ISA 510, MISSIONS D'AUDIT INITIALES — 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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)²⁵ 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 de présentation sincère. 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 informations explicatives

[...]

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

[...]

²⁵ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)* — *Considérations particulières*.

Connaissance des relations et des transactions avec les parties liées

[...]

L'identité des parties liées à l'entité (Voir alinéa 13 (a))

[...]

A13. Dans le cadre d'un audit de groupe, la Norme ISA 600 (révisée) requiert de l'équipe affectée à l'audit l'auditeur du groupe ~~qu'elle fournisse à chacun des~~ qu'il demande aux auditeurs des composants 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 établie par la direction du groupe ainsi qu'une liste de toutes les autres parties liées dont elle a connaissance~~²⁶. Lorsque l'entité est un composant d'un groupe, cette information fournit une base utile pour les demandes d'information de l'auditeur du groupe auprès de la direction concernant l'identité des parties liées à l'entité.

[...]

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 20)

[...]

Transactions importantes identifiées avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité
Appréciation de la logique économique des transactions importantes conclues avec les parties liées (Voir par. 23)

A38. Pour apprécier la logique économique d'une transaction importante avec une partie liée sortant du cadre normal de l'activité de l'entité, l'auditeur peut prendre en considération les aspects suivants :

- déterminer si l'opération :
 - est trop complexe (par exemple, la transaction peut impliquer de multiples parties liées à l'intérieur d'un groupe consolidé) ;
 - comporte des termes commerciaux inhabituels, tels que des prix, des taux d'intérêts, des garanties ou des termes de remboursement inhabituels ;
 - manque de logique économique apparente ;
 - implique des parties liées non identifiées antérieurement ;
 - est enregistrée d'une manière inhabituelle ;
- déterminer si la direction s'est entretenue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la nature et du mode de comptabilisation d'une telle transaction ;
- déterminer si la direction s'intéresse plus particulièrement à un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Lorsque les explications fournies par la direction ne concordent manifestement pas avec les termes de la transaction avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la Norme ISA 500²⁷, de s'interroger sur la crédibilité des explications et des déclarations de la direction sur d'autres sujets importants.

²⁶ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulières*, paragraphe 32(b)40(e).

²⁷ Norme ISA 500, *Éléments probants*, paragraphe 11.

[...]

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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)²⁸ ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

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 de présentation sincère. 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 de présentation sincère. 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 informations explicatives

[...]

²⁸ Norme ISA 600 (révisée), *Audit d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particuliers*.

Déterminer s'il est possible d'utiliser des travaux de la fonction d'audit interne, dans quels domaines et dans quelles mesures.

[...]

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 (Voir par. 17-19)

[...]

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

- Les tests de l'efficacité du fonctionnement des contrôles ;
- Les contrôles de substance 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'élaboration de l'information financière ;
- Les tests de conformité aux exigences réglementaires ;
- ~~Dans certaines circonstances, les audits ou les examens limités de l'information financière des filiales qui ne sont pas des composants importants du groupe (lorsque cela n'entre pas en conflit avec les diligences requises par la Norme ISA 600)²⁹~~

[...]

Déterminer s'il est possible d'avoir recours à l'assistance directe des auditeurs internes, dans quels domaines et dans quelle mesure

*Détermination de l'opportunité du recours à l'assistance directe des auditeurs internes pour les besoins de l'audit (Voir par. **Error! Reference source not found., Error! Reference source not found.**-28)*

A31. Dans les pays où la loi ou la réglementation interdit 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 les auditeurs d'un groupe l'auditeur du groupe~~ apprécient si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composants et, le cas échéant, ~~qu'il traite qu'ils traitent~~ de ce point ~~lorsqu'il lorsqu'ils~~ communiquent avec les auditeurs des composants³⁰.

[...]

NORME ISA 700 (RÉVISÉE), FONDEMENT DE L'OPINION ET RAPPORT D'AUDIT SUR DES ÉTATS FINANCIERS

[...]

Diligences

²⁹ ~~Norme ISA 600, Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) — Considérations particulières.~~

³⁰ Norme ISA 600 (révisée), Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulière, paragraphe 25(a)-40-b).

[...]

Rapport de l'auditeur

[...]

Rapport de l'auditeur pour des audits effectués selon les Normes Internationales d'Audit

[...]

Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers

[...]

39. Dans la section « Responsabilités de l'auditeur relatives à l'audit des états financiers » de son rapport d'audit, l'auditeur doit en outre : (Voir par. A50)

[...]

- c) lorsque la norme ISA 600 (révisée)³¹ s'applique, donner une description plus approfondie des responsabilités de l'auditeur dans une mission d'audit ~~des états financiers~~ de groupe, en indiquant que :
- (i) les responsabilités de l'auditeur consistent à planifier et à réaliser l'audit du groupe afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des entités ou des unités opérationnelles 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'audit³².

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Rapport de l'auditeur (Voir par. 20)

[...]

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

[...]

³¹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulières*.

³² Norme ISA 600 (révisée), paragraphe 53.

Fondement de l'opinion (Voir par. 28)

[...]

Aspects particuliers concernant l'audit de groupe

A38. Dans le cas d'un audit de groupe ~~où il, lorsqu'il~~ existe différentes sources de règles d'éthique pertinentes, ~~y compris celles qui ont trait à notamment celles relatives à~~ l'indépendance, le pays dont il est fait mention dans le rapport de l'auditeur est généralement celui d'où proviennent les règles d'éthique pertinentes qui s'appliquent à l'auditeur ~~l'équipe affectée à l'audit~~ du groupe. Il en est ainsi car les auditeurs des composants sont également soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit ~~du de~~ groupe³³.

A39. Les normes ISA n'établissent pas d'exigences d'indépendance ou éthiques particulières pour les auditeurs, y compris les auditeurs de composants, et ne viennent donc pas étendre ou remplacer les règles d'indépendance du Code de l'IESBA ou d'autres règles d'éthique auxquelles est soumis l'auditeur du ~~soumise l'équipe affectée à l'audit de~~ groupe. Les normes ISA ne requièrent pas non plus que l'auditeur d'un composant 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. Ainsi, dans le contexte d'un audit de groupe, les règles d'éthique pertinentes, notamment celles relatives à l'indépendance, peuvent donc être complexes. La norme ISA 600 (révisée)³⁴ fournit des modalités d'application aux auditeurs qui effectuent des travaux sur les informations financières du composant pour les besoins de l'audit de groupe, notamment dans les situations où l'auditeur du composant 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 de présentation sincère

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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**
- [...]

[...]

³³ Norme ISA 600 (révisée), paragraphes A56-A57 et A66-A68A37.

³⁴ Norme ISA 600 (révisée), paragraphes 25 et 2749 et 20.

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

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 de présentation sincère. Il s'agit d'un audit de groupe d'une entité ayant des filiales (la norme ISA 600 (révisée) s'applique).
- [...]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

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

Rapport sur l'audit des états financiers consolidés³⁵

[...]

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 de recueillir ~~obtenons~~ des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières ~~l'information financière~~ des entités ou des unités opérationnelles et activités du groupe pour ~~exprimer une~~ servir de fondement à ~~l'expression 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 de présentation sincère

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 de présentation sincère. 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

³⁵ 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.

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 législatifs et réglementaires. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).**
- [...]

[...]

NORME ISA 701, COMMUNICATION DES POINTS CLÉS DE L'AUDIT DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Détermination des points clés de l'audit (Voir par. 9 et 10)

[...]

Points ayant nécessité une attention importante de la part de l'auditeur (Voir par. 9)

[...]

A15. Diverses normes ISA requièrent des communications bien précises avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise et d'autres personnes. Ces communications peuvent concerner des sujets nécessitant une attention importante de la part de l'auditeur. Par exemple :

- Selon la norme ISA 260 (révisée), l'auditeur doit communiquer aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise les difficultés importantes, le cas échéant, rencontrées au cours de l'audit³⁶. Les normes ISA tiennent compte des difficultés qui peuvent se poser en lien avec des sujets tels que :
 - les transactions avec des parties liées³⁷, particulièrement les limitations quant à la capacité de l'auditeur de recueillir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects d'une transaction avec une partie liée (autre que le prix) sont équivalents à ceux d'opérations similaires soumises à des conditions de concurrence normale ;
 - les limitations à l'étendue de l'audit du groupe, par exemple ~~lorsqu'une restriction de l'accès à l'information aux informations ou aux personnes est limitée est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe~~³⁸.
- La norme ISA 220 (révisée) détermine les diligences requises applicables à l'associé responsable de la mission lorsqu'il procède aux consultations appropriées sur des points difficiles ou controversés sur les points au sujet desquels les politiques ou procédures du cabinet exigent des consultations³⁹, et sur les autres points qui, selon le jugement professionnel de l'associé responsable de la mission, nécessitent des consultations. Par

³⁶ Norme ISA 260 (révisée), paragraphes 16(b) et A21.

³⁷ Norme ISA 550, *Parties liées*, paragraphe A42.

³⁸ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulières*, paragraphe 57(c)49-d).

³⁹ Norme ISA 220 (révisée), *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphe 35.

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 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 autres⁴⁰.

[...]

NORME ISA 705 (RÉVISÉE), MODIFICATIONS APPORTÉES À L'OPINION FORMULÉES DANS LE RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Situations qui requièrent une opinion d'audit modifiée

[...]

Nature de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (Voir alinéa 6 b))

[...]

A10. Constituent par exemple des circonstances hors du contrôle de l'entité :

- La destruction de la comptabilité de l'entité ;
- La saisie par des autorités gouvernementales de la comptabilité d'un composant ~~important~~ pour lequel des procédures d'audit complémentaires sont jugées nécessaires pour les besoins de l'audit du groupe pour une période de temps indéfinie

[...]

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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)⁴¹ ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

⁴⁰ Norme ISA 220 (révisée), paragraphe 36.

⁴¹ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect 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 de présentation sincère. 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 de recueillir 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 de présentation sincère. 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 de recueillir 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 de présentation sincère. 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 de recueillir 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 de présentation sincère. 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 RELATIFS À 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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)⁴² 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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

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

[...]

Annexe

[...]

Exemple 1 : 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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée)⁴³ 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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

⁴² Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulières*.

⁴³ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulières*.

[...]

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 de présentation sincère. 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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (la norme ISA 600 (révisée) ne s'applique donc pas).
- [...]

[...]

NORME ISA 720 (RÉVISÉE), LES OBLIGATIONS DE L'AUDITEUR AU REGARD DES AUTRES INFORMATIONS

[...]

Modalités d'application et autres informations explicatives

[...]

Lecture et appréciation des autres informations (Voir par. 14-15)

[...]

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 (Voir par. 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 affectée à la mission, y compris ~~ou~~ aux auditeurs de composant appropriés pour apprécier s'il existe une incohérence significative. Par exemple :

- Si les autres informations décrivent l'arrêt prévu d'une gamme de produits importante, l'auditeur peut, bien qu'il soit informé de cet arrêt prévu, procéder à des demandes d'informations auprès du membre de l'équipe affectée à la mission qui a mis en œuvre les procédures d'audit dans ce domaine, 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 lors de l'audit ;
- Si les autres informations décrivent les détails importants d'un procès pris en compte lors de l'audit, mais dont l'auditeur ne se souvient pas très bien, il se peut que, pour se remémorer les faits, l'auditeur doive se reporter aux éléments de la documentation d'audit où ce procès

est évoqué.

- 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 d'audit pertinente ou encore procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe affectée à la mission, y compris ~~ou~~ des auditeurs appropriés des composants. Cependant, il peut ne pas être nécessaire pour chacun des éléments contenus dans les autres informations que l'auditeur se reporte à la documentation d'audit pertinente, qu'il procède à des demandes d'informations auprès des membres appropriés de l'équipe affectée à la mission, y compris ~~ou~~ des auditeurs des composants appropriés.

[...]

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 de présentation sincère. Il ne s'agit pas d'un audit de groupe (c'est-à-dire que la norme ISA 600 (révisée)⁴⁴ 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 recueillir 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 de présentation sincère. 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 recueillir d'autres informations après la date de son rapport.

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

⁴⁴ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)* — *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 de présentation sincère. 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 recueillir les 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 de présentation sincère. 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 de présentation sincère. 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 de présentation sincère. 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 de présentation sincère. 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 — ASPECTS PARTICULIERS

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme ISA ne s'applique pas lorsque des procédures d'audit se rapportant aux informations financières d'un composant sont mises en œuvre par au rapport de l'auditeur d'une du composant, délivré par suite de travaux réalisés sur les informations financières du composant à la demande de l'équipe affectée à l'audit de groupe pour les besoins d'un audit des d'états financiers de groupe (voir la norme ISA 600 (révisée))⁴⁵.

[...]

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 informations explicatives

Champ d'application de la présente norme ISRE (Voir par. 1 et 2)

[...]

~~Examens limités des informations financières de composants 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 composants 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.~~

[...]

⁴⁵ Norme ISA 600 (révisée), *Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) Aspect particulières*.

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

[...]

Accord sur les termes de la mission

[...]

Examen limité de composants 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 du composant 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 du composant, l'examen limité n'est pas réalisé conformément à la présente norme ISRE.~~

[...]

Réalisation de la mission

[...]

Acquisition d'une connaissance par le professionnel en exercice (Voir par. 45 et 46)

[...]

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

- si l'entité est un composant d'un groupe d'entités, ou une entité associée à une autre entité ;
- [...]

Conception et mise en œuvre des procédures (Voir 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 (Voir 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 :

MODIFICATIONS DE CONCORDANCE ET MODIFICATIONS CORRÉLATIVES APPORTÉES
À D'AUTRES NORMES INTERNATIONALES

- à acquérir ou à mettre à jour sa connaissance 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 composant ~~centre de profit, succursale ou autre composante~~ de l'entité, en vue de recueillir des éléments probants sur les informations financières contenues dans les postes des états financiers ou fournies par voie de notes.

[...]