

Prise de position définitive
2009

Norme internationale d'audit (ISA)

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

Élaborée par :



**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

Traduite par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

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

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

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

Copyright © 2009 International Federation of Accountants (IFAC). Pour obtenir des renseignements sur les droits d'auteur, les marques déposées et les permissions, veuillez consulter la [page 54](#).

Numéro ISBN : 978-1-60815-022-9.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600

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

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA.....	1-6
Date d'entrée en vigueur	7
Objectifs	8
Définitions	9-10
Exigences	
Responsabilité	11
Acceptation et maintien de la mission.....	12-14
Stratégie générale d'audit et plan de mission	15-16
Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements.....	17-18
Connaissance de l'auditeur de la composante	19-20
Caractère significatif.....	21-23
Réponse à l'évaluation des risques	24-31
Processus de consolidation	32-37
Événements postérieurs à la clôture.....	38-39
Communication avec les auditeurs des composantes.....	40-41
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	42-45
Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe.....	46-49
Documentation	50
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Composantes à auditer en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison	A1
Définitions.....	A2-A7
Responsabilité.....	A8-A9
Acceptation et maintien de la mission.....	A10-A21

Stratégie générale d'audit et plan de mission	A22
Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements.....	A23-A31
Connaissance de l'auditeur de la composante	A32-A41
Caractère significatif.....	A42-A46
Réponse à l'évaluation des risques	A47-A55
Processus de consolidation	A56
Communication avec les auditeurs des composantes.....	A57-A60
Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus	A61-A63
Communication avec la direction et les responsables de la gouvernance du groupe.....	A64-A66
Annexe 1 : Exemple d'opinion avec réserve dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe	
Annexe 2 : Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension	
Annexe 3 : Exemples de circonstances ou d'événements pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe	
Annexe 4 : Exemple de confirmations de la part de l'auditeur d'une composante	
Annexe 5 : Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe	

La Norme internationale d'audit (ISA) 600, <i>Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)</i> — <i>Considérations particulières</i>, 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 aux audits de groupes. La présente norme ISA traite des considérations particulières concernant les audits de groupes, notamment ceux dans lesquels interviennent les auditeurs des composantes.
2. La norme, adaptée au contexte dans la mesure nécessaire, peut se révéler utile pour un auditeur qui fait intervenir d'autres auditeurs dans un audit portant sur des états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. Par exemple, un auditeur peut faire intervenir un autre auditeur pour l'observation de la prise d'inventaire physique ou l'inspection d'immobilisations corporelles dans un lieu éloigné.
3. Il se peut que l'auditeur d'une composante soit tenu, en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut alors décider d'utiliser, aux fins de l'audit du groupe, les éléments probants sur lesquels est fondée l'opinion d'audit sur les états financiers de la composante, mais les exigences de la présente norme s'appliquent néanmoins dans ce cas. (Réf. : par. A1)
4. Selon la norme ISA 220¹, l'associé responsable de l'audit du groupe est tenu de s'assurer que ceux qui réalisent l'audit du groupe, y compris les auditeurs des composantes, possèdent collectivement la compétence et les capacités nécessaires. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe.
5. L'associé responsable de l'audit du groupe applique les exigences de la norme ISA 220, que les travaux sur les informations financières d'une composante soient réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur de la composante. La présente norme ISA a pour but d'aider l'associé responsable de l'audit du groupe à satisfaire aux exigences de la norme ISA 220 lorsque des travaux sur les informations financières des composantes sont réalisés par les auditeurs des composantes.
6. Le risque d'audit est fonction des risques d'anomalies significatives dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas ces anomalies². Dans un audit de groupe, le risque d'audit comprend aussi le risque que l'auditeur d'une composante ne détecte pas une anomalie dans les informations financières de la composante qui pourrait aboutir à une anomalie significative dans les états financiers du groupe, et le risque que cette anomalie ne soit pas détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente norme ISA précise les points à prendre en considération par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son intervention dans les procédures d'évaluation des risques et dans les procédures d'audit complémentaires mises en œuvre par les auditeurs des composantes relativement aux

¹ Norme ISA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, paragraphes 14 et 15.

² Norme ISA 200, *Objectif généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit*, paragraphe A32.

informations financières de celles-ci. Cette intervention a pour but d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe.

Date d'entrée en vigueur

7. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) de déterminer s'il peut agir en qualité d'auditeur des états financiers du groupe;
 - b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :
 - i) de communiquer clairement avec les auditeurs des composantes au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux sur les informations financières relatives aux composantes et au sujet de leurs constatations,
 - ii) d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des composantes et le processus de consolidation pour exprimer une opinion indiquant si les états financiers du groupe ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable.

Définitions

9. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «composante», une entité ou une activité pour laquelle la direction du groupe ou d'une composante du groupe prépare des informations financières qui devraient être incluses dans les états financiers du groupe; (Réf. : par. A2 à A4)
 - b) «auditeur d'une composante», un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur les informations financières relatives à une composante aux fins de l'audit du groupe; (Réf. : par. A7)
 - c) «direction d'une composante», les dirigeants responsables de la préparation des informations financières d'une composante;
 - d) «seuil de signification pour une composante», le seuil de signification fixé pour une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - e) «groupe», l'ensemble des composantes dont les informations financières sont incluses dans les états financiers du groupe. Un groupe comprend toujours plus d'une composante;
 - f) «audit du groupe», l'audit des états financiers du groupe;

- g) «opinion sur les états financiers du groupe», l'opinion d'audit exprimée sur les états financiers du groupe;
 - h) «associé responsable de l'audit du groupe», l'associé, ou une autre personne du cabinet, qui est responsable de la mission d'audit du groupe et de sa réalisation ainsi que du rapport d'audit sur les états financiers du groupe qui est délivré au nom du cabinet. Lorsque des co-auditeurs mènent l'audit du groupe, les associés coresponsables de la mission et leurs équipes de mission constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. La présente norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des rapports entre les travaux qu'effectuent respectivement les co-auditeurs;
 - i) «équipe affectée à l'audit du groupe», les associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et le personnel professionnel qui établissent la stratégie générale de l'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composantes, effectuent des travaux portant sur le processus de consolidation et évaluent les conclusions tirées des éléments probants et servant de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe;
 - j) «états financiers du groupe», des états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une composante. Le terme «états financiers du groupe» s'entend également des états financiers combinés qui regroupent les informations financières préparées par des composantes qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère;
 - k) «direction du groupe», les dirigeants responsables de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe;
 - l) «contrôles à l'échelle du groupe», les contrôles que la direction du groupe conçoit, met en place et maintient à l'égard de l'information financière du groupe;
 - m) «composante importante», une composante qui, selon l'équipe affectée à l'audit du groupe, i) est importante financièrement par rapport au groupe, ou ii) est susceptible, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A5 et A6)
10. Le «référentiel d'information financière applicable» s'entend du référentiel d'information financière qui s'applique aux états financiers du groupe. Quant à l'expression «processus de consolidation», elle englobe :
- a) la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la fourniture des informations financières des composantes dans les états financiers du groupe selon la méthode de consolidation, de consolidation proportionnelle, de la mise en équivalence ou du coût;
 - b) le regroupement, dans des états financiers combinés, des informations financières de composantes qui sont sous contrôle commun sans avoir d'entité mère.

Exigences

Responsabilité

11. L'associé responsable de l'audit du groupe a la responsabilité de diriger, superviser et réaliser l'audit du groupe conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables, et de s'assurer du caractère approprié du rapport d'audit délivré, compte tenu des circonstances³. Par conséquent, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas, sauf obligation légale ou réglementaire, faire mention de l'auditeur d'une composante. Si une telle mention est exigée par les textes légaux ou réglementaires, le rapport de l'auditeur doit indiquer que la mention n'atténue en rien la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou de son cabinet pour ce qui concerne l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. par. A8 et A9)

Acceptation et maintien de la mission

12. Lors de l'application de la norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer s'il peut raisonnablement s'attendre à obtenir, relativement au processus de consolidation et aux informations financières des composantes, des éléments probants suffisants et appropriés pour permettre de fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. À cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements qui soit suffisante pour déterminer quelles composantes sont susceptibles d'être importantes. Lorsque des auditeurs des composantes réalisent des travaux sur les informations financières des composantes, l'associé responsable de l'audit du groupe doit juger si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera à même d'intervenir dans les travaux des auditeurs des composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A10 à A12)
13. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :
- a) d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des limitations imposées par la direction du groupe,
 - b) d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe⁴,
- il doit :
- dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter, ou, dans le cas d'une mission récurrente, démissionner lorsqu'il est possible de le faire selon les textes légaux ou réglementaires applicables;
 - dans le cas où les textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur de refuser une mission ou dans l'impossibilité de démissionner, formuler, après avoir effectué

³ Norme ISA 220, paragraphe 15.

⁴ Norme ISA 705, *Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

l'audit dans la mesure du possible, une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A13 à A19)

Termes et conditions de la mission

14. L'associé responsable de l'audit du groupe doit convenir des termes et conditions de la mission d'audit du groupe conformément à la norme ISA 210⁵. (Réf. : par. A20 et A21)

Stratégie générale d'audit et plan de mission

15. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe et un plan de mission d'audit du groupe conformément à la norme ISA 300⁶.
16. L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir cette stratégie générale et ce plan de mission. (Réf. : par. A22)

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une compréhension de l'entité et de son environnement⁷. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :
- a) approfondir la compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, y compris des contrôles à l'échelle du groupe, qu'elle a acquise dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission;
 - b) acquérir une compréhension du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe. (Réf. : par. A23 à A29)
18. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une compréhension suffisante pour :
- a) confirmer ou réviser son identification initiale des composantes susceptibles d'être importantes;
 - b) évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs⁸. (Réf. : par. A30 et A31)

Connaissance de l'auditeur de la composante

19. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit demander à l'auditeur d'une composante d'effectuer des travaux sur les informations financières de la composante, elle doit déterminer : (Réf. : par. A32 à A35)

⁵ Norme ISA 210, *Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit*.

⁶ Norme ISA 300, *Planification d'un audit d'états financiers*, paragraphes 7 à 12.

⁷ Norme ISA 315, *Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives*.

⁸ Norme ISA 315.

- a) si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe et, notamment, s'il est indépendant; (Réf. : par. A37)
 - b) la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante; (Réf. : par. A38)
 - c) si elle pourra intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
 - d) si l'auditeur de la composante exerce dans un environnement réglementaire où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active. (Réf. : par. A36)
20. Si l'auditeur d'une composante ne satisfait pas aux exigences d'indépendance qui s'appliquent à l'audit du groupe ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieuses réserves sur les points mentionnés aux alinéas 19 a) à c), elle doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés relativement aux informations financières de la composante sans demander à l'auditeur de la composante de réaliser des travaux sur ces informations. (Réf. : par. A39 à A41)

Caractère significatif

21. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Réf. : par. A42)
- a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, au moment d'établir la stratégie générale d'audit du groupe;
 - b) le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels, dans les circonstances propres au groupe, des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
 - c) le seuil de signification pour toute composante où l'auditeur de la composante effectuera un audit ou un examen aux fins de l'audit du groupe. Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification pour une composante doit être inférieur au seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble; (Réf. : par. A43 et A44)
 - d) le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe. (Réf. : par. A45)
22. Dans les cas où l'auditeur d'une composante exécutera un audit aux fins de l'audit du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de signification pour les travaux déterminé au niveau de la composante. (Réf. : par. A46)

23. Si une composante fait l'objet d'un audit en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide de se servir de cet audit pour obtenir des éléments probants aux fins de l'audit du groupe, l'équipe doit déterminer si :
- a) le seuil de signification pour les états financiers de la composante pris dans leur ensemble et
 - b) le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante
- satisfont aux exigences de la présente norme ISA.

Réponse à l'évaluation des risques

24. L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en œuvre des réponses appropriées à son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers⁹. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux à être effectués par elle ou, en son nom, par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes (voir les paragraphes 26 à 29). L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son intervention dans les travaux des auditeurs des composantes (voir les paragraphes 30 et 31).
25. Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation ou sur les informations financières des composantes reposent sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles à l'échelle du groupe, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles ou demander à l'auditeur de la composante de le faire.

Détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes
(Réf. : par. A47)

Composantes importantes

26. Dans le cas d'une composante qui est importante en raison de son importance financière par rapport au groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante, agissant au nom de l'équipe, doit effectuer un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante.
27. Dans le cas d'une composante qui est importante parce qu'elle est susceptible d'être à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou l'auditeur de la composante agissant au nom de l'équipe, doit procéder à au moins l'une des interventions suivantes :
- a) réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante;

⁹ Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*.

- b) réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir ayant un lien avec la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe; (Réf. : par. A48)
- c) mettre en œuvre des procédures d'audit déterminées en fonction de la probabilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Réf. : par. A49)

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes

28. Dans le cas de composantes qui ne sont pas des composantes importantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Réf. : par. A50)

29. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe considère qu'elle ne pourra pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe au moyen :

- a) des travaux réalisés sur les informations financières des composantes importantes;
- b) des travaux réalisés sur les contrôles à l'échelle du groupe et sur le processus de consolidation; et
- c) des procédures analytiques mises en œuvre au niveau du groupe,

elle doit sélectionner des composantes qui ne sont pas des composantes importantes et procéder — ou demander aux auditeurs des composantes de procéder — à au moins l'une des interventions suivantes à l'égard des informations financières de chacune des composantes sélectionnées : (Réf. : par. A51 à A53)

- réaliser un audit des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante;
- réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes ou d'une ou de plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir;
- réaliser un examen des informations financières de la composante en utilisant le seuil de signification pour la composante;
- mettre en œuvre des procédures déterminées.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit faire varier la sélection des composantes périodiquement.

Intervention dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes (Réf. : par. A54 et A55)

Composantes importantes : évaluation des risques

30. Lorsque l'auditeur d'une composante importante réalise un audit des informations financières de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit intervenir dans

l'évaluation des risques par l'auditeur de la composante afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette intervention dépendent de la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante, mais l'équipe doit au minimum :

- a) s'entretenir avec l'auditeur de la composante ou avec la direction de la composante sur les activités de la composante qui sont importantes par rapport au groupe;
- b) s'entretenir avec l'auditeur de la composante des possibilités que les informations financières de la composante comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs;
- c) examiner la documentation de l'auditeur de la composante sur les risques importants d'anomalies significatives qui ont été identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe. Cette documentation peut se présenter sous la forme d'un mémorandum reflétant la conclusion de l'auditeur de la composante au sujet des risques importants identifiés.

Risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe : procédures d'audit complémentaires

- 31. Si des risques importants d'anomalies significatives pour ce qui regarde des états financiers du groupe ont été identifiés au niveau d'une composante pour laquelle les travaux sont réalisés par l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié des procédures d'audit complémentaires à mettre en œuvre en réponse à ces risques. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit également déterminer, en se fondant sur sa connaissance de l'auditeur de la composante, s'il lui est nécessaire d'intervenir dans les procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

- 32. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert, conformément au paragraphe 17, une compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions transmises aux composantes par la direction du groupe. Conformément au paragraphe 25, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou, à sa demande, l'auditeur d'une composante teste l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'échelle du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation reposent sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles à l'échelle du groupe, ou si les procédures de corroboration ne peuvent fournir à elles seules des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions.
- 33. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires portant sur le processus de consolidation en réponse à son évaluation des risques d'anomalies significatives, dans les états financiers du groupe, associés au processus de consolidation. Ces procédures doivent notamment consister à déterminer si les états financiers du groupe englobent toutes les composantes.

34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et reclassements de consolidation, et elle doit déterminer s'il existe des facteurs de risque de fraude ou des indices d'un parti pris possible de la part de la direction. (Réf. : par. A56)
35. Si les informations financières d'une composante n'ont pas été préparées selon les mêmes méthodes comptables que les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières de cette composante ont été ajustées de manière appropriée aux fins de la préparation et de la présentation des états financiers du groupe.
36. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les informations financières dont il est question dans la communication de l'auditeur de la composante (voir l'alinéa 41 c)) sont celles qui sont incorporées dans les états financiers du groupe.
37. Si les états financiers du groupe englobent les états financiers d'une composante dont la date de clôture diffère de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si des ajustements appropriés ont été apportés à ces états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable.

Événements postérieurs à la clôture

38. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composantes réalisent des audits des informations financières des composantes, ils doivent mettre en œuvre des procédures conçues pour repérer les événements survenus dans les composantes entre la date de clôture de celles-ci et la date du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe, et pouvant nécessiter un redressement ou un complément d'information dans les états financiers du groupe.
39. Lorsque les auditeurs des composantes réalisent des travaux autres qu'un audit sur les informations financières de celles-ci, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit leur demander de l'aviser s'ils prennent connaissance d'événements postérieurs à la date de clôture pouvant nécessiter un redressement ou un complément d'information dans les états financiers du groupe.

Communication avec les auditeurs des composantes

40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses exigences à l'auditeur d'une composante en temps opportun. Cette communication doit indiquer les travaux à effectuer, l'utilisation qui en sera faite ainsi que la forme et le contenu de la communication de l'auditeur de la composante à l'intention de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Elle doit également comprendre les éléments suivants : (Réf. : par. A57, A58 et A60)
 - a) une demande faite à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il réalisera; (Réf. : par. A59)
 - b) les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance;

- c) dans le cas d'un audit ou d'un examen des informations financières de la composante, le seuil de signification pour la composante (et, s'il y a lieu, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) ainsi que le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe;
 - d) les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, que ce soit en raison de fraudes ou d'erreurs, qui sont à prendre en compte par l'auditeur de la composante dans la réalisation de ses travaux. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de lui faire part en temps opportun des autres risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, qui résultent de fraudes ou d'erreurs concernant la composante, et de ses réponses à ces risques;
 - e) une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée connue de l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette dernière doit demander à l'auditeur de la composante de l'informer en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou elle-même n'avait pas préalablement identifiées. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit ensuite déterminer s'il y a lieu de signaler ces nouvelles parties liées aux autres auditeurs des composantes.
41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur de la composante de lui donner communication des questions à prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe. Cette communication doit : (Réf. : par. A60)
- a) indiquer si l'auditeur de la composante s'est conformé aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, y compris en matière d'indépendance et de compétence professionnelle;
 - b) indiquer si l'auditeur de la composante s'est conformé aux exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - c) identifier les informations financières de la composante sur lesquelles porte le rapport de l'auditeur de la composante;
 - d) contenir des informations sur les cas de non-conformité aux textes légaux et réglementaires qui pourraient entraîner une anomalie significative dans les états financiers du groupe;
 - e) comprendre une liste des anomalies non corrigées dans les informations financières de la composante (il n'est pas nécessaire d'inclure les anomalies qui se trouvent en-deçà du seuil fixé pour les anomalies manifestement négligeables et communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe (voir l'alinéa 40 c));
 - f) faire mention des indices d'un parti pris possible de la part de la direction;

- g) décrire toute déficience importante relevée dans le contrôle interne au niveau de la composante;
- h) exposer les autres questions importantes que l'auditeur de la composante a communiquées ou prévoit communiquer aux responsables de la gouvernance de la composante, y compris toute fraude avérée ou suspectée impliquant la direction de la composante, des employés ayant un rôle important dans le contrôle interne au niveau de la composante, ou d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les informations financières de la composante;
- i) exposer toute autre question pouvant présenter un intérêt pour l'audit du groupe ou que l'auditeur de la composante souhaite porter à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y compris toute exception dans les déclarations écrites que l'auditeur de la composante a demandées à la direction de la composante;
- j) exposer les constatations générales, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur de la composante.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Évaluation de la communication de l'auditeur de la composante et du caractère adéquat de ses travaux

- 42. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la communication de l'auditeur de la composante (voir le paragraphe 41). Elle doit ensuite :
 - a) s'entretenir avec l'auditeur de la composante, la direction de la composante ou la direction du groupe, selon le cas, des questions importantes soulevées lors de cette évaluation;
 - b) déterminer s'il est nécessaire de revoir d'autres éléments pertinents de la documentation de l'auditeur de la composante. (Réf. : par. A61)
- 43. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur de la composante sont insuffisants, elle doit décider des procédures supplémentaires à mettre en œuvre et déterminer si c'est elle ou l'auditeur de la composante qui les mettra en œuvre.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

- 44. L'auditeur est tenu de réunir des éléments probants suffisants et appropriés dans le but de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible et ainsi pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion¹⁰. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si les procédures d'audit appliquées au processus de consolidation et les travaux effectués par elle et par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes ont permis d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. (Réf. : par. A62)

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe 17.

45. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer les conséquences, pour l'opinion sur les états financiers du groupe, des anomalies non corrigées (tant celles relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe que celles signalées par les auditeurs des composantes) et des cas où il a été impossible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés. (Réf. : par. A63)

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

Communication avec la direction du groupe

46. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer lesquelles, parmi les déficiences relevées dans le contrôle interne, sont à communiquer aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe conformément à la norme ISA 265¹¹. Pour ce faire, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit prendre en considération :
- a) les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles à l'échelle du groupe;
 - b) les déficiences qu'elle a relevées dans les contrôles internes des composantes;
 - c) les déficiences du contrôle interne que les auditeurs des composantes ont portées à son attention.
47. Si une fraude est détectée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'une composante (voir l'alinéa 41 h)), ou si des informations indiquent une possibilité de fraude, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer avec la direction du groupe, en temps opportun et à un niveau hiérarchique approprié, afin que les premiers responsables de la prévention et de la détection des fraudes soient informés des questions qui relèvent de leur compétence. (Réf. : par. A64)
48. L'auditeur d'une composante peut être tenu, en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison, d'exprimer une opinion d'audit sur les états financiers de la composante. En pareil cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction de la composante de toute question dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance et qui peut être importante par rapport aux états financiers de la composante, mais que la direction de la composante peut ignorer. Si la direction du groupe refuse de communiquer la question à la direction de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir du problème avec les responsables de la gouvernance du groupe. Si la question n'est toujours pas résolue, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit, sous réserve des considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisager de recommander à l'auditeur de la composante de ne pas délivrer son rapport sur les états financiers de la composante tant que la question n'est pas résolue. (Réf. : par. A65)

¹¹ Norme ISA 265, *Communication des déficiences du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction*.

Communication avec les responsables de la gouvernance du groupe

49. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les points suivants aux responsables de la gouvernance du groupe, en plus de ceux exigés par la norme ISA 260¹² et d'autres normes ISA : (Réf. : par. A66)
- a) une description générale du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes;
 - b) une description générale de la nature de l'intervention prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à effectuer par les auditeurs des composantes sur les informations financières des composantes importantes;
 - c) les cas où l'évaluation des travaux de l'auditeur d'une composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe amène celle-ci à douter de la qualité de ces travaux;
 - d) toute limitation de l'étendue de l'audit du groupe, par exemple lorsqu'une restriction de l'accès à l'information est imposée à l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - e) toute fraude, avérée ou suspectée, impliquant la direction du groupe, la direction d'une composante, les employés ayant un rôle important dans les contrôles internes à l'échelle du groupe, ou d'autres personnes dès lors que la fraude a entraîné une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

Documentation

50. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure les éléments suivants dans la documentation de l'audit¹³ :
- a) une analyse des composantes, indiquant celles qui sont importantes et le type de travaux effectués sur les informations financières des composantes;
 - b) la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes à l'égard des composantes importantes, y compris, le cas échéant, la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe des éléments pertinents de la documentation constituée par les auditeurs des composantes et les conclusions qu'elle en a tirées;
 - c) les communications écrites au sujet des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe échangées entre l'équipe et les auditeurs des composantes.

¹² Norme ISA 260, *Communication avec les responsables de la gouvernance*.

¹³ Norme ISA 230, *Documentation de l'audit*, paragraphes 8 à 11 et A6.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Composantes à auditer en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison (Réf. : par. 3)

- A1. Voici des facteurs pouvant influencer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non un audit exigé en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison comme source d'éléments probants aux fins de l'audit du groupe :
- des différences entre le référentiel d'information financière utilisé pour la préparation des états financiers de la composante et celui utilisé pour la préparation des états financiers du groupe;
 - des différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur de la composante et celles appliquées pour l'audit des états financiers du groupe;
 - le fait que l'audit des états financiers de la composante sera achevé ou non dans des délais compatibles avec l'échéancier pour le groupe.

Définitions

Composante (Réf. : alinéa 9 a))

- A2. La structure d'un groupe influe sur la façon d'en déterminer les composantes. Par exemple, le système d'information financière d'un groupe peut être basé sur une structure organisationnelle dans laquelle les informations financières sont préparées par la mère et par une ou plusieurs filiales, coentreprises, ou entités détenues comptabilisées selon les méthodes de la mise en équivalence ou du coût, sur une structure organisationnelle dans laquelle elles sont préparées par le siège social et par une ou plusieurs divisions ou succursales, ou sur une structure organisationnelle résultant d'une combinaison de ces deux structures. Cependant, certains groupes peuvent structurer leur système d'information financière par fonction, par processus, par produit ou service (ou groupe de produits ou de services) ou par zone géographique. En pareils cas, l'entité ou l'activité pour laquelle la direction du groupe ou de la composante prépare des informations financières qui sont incluses dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un processus, un produit ou un service (ou un groupe de produits ou de services) ou une zone géographique.
- A3. Le système d'information financière du groupe peut comporter divers niveaux de composantes, auquel cas il peut être préférable de s'en tenir à certains niveaux de regroupement plutôt que d'identifier les composantes en les prenant isolément.
- A4. Un regroupement de composantes d'un niveau donné peut constituer une composante aux fins de l'audit du groupe. Par ailleurs, il se peut qu'une telle composante prépare elle aussi des états financiers de groupe qui incluent les informations financières des composantes qu'elle englobe (il s'agit alors d'un sous-groupe). La présente norme ISA peut donc être appliquée par les différents associés responsables de mission et par les équipes affectées aux audits des différents sous-groupes à l'intérieur d'un groupe plus large.

Composante importante (Réf. : alinéa 9 m))

- A5. D'ordinaire, plus l'importance financière d'une composante est grande, plus les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe augmentent. Pour déterminer les composantes qui, prises isolément, sont importantes sur le plan financier,

l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se guider en appliquant un pourcentage à un élément de référence. Le choix de cet élément de référence et la détermination du pourcentage à lui appliquer impliquent l'exercice du jugement professionnel. Dépendamment de la nature et du contexte du groupe, un élément de référence approprié pourrait être l'actif du groupe, son passif, ses flux de trésorerie, son bénéfice ou son chiffre d'affaires. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut considérer que les composantes qui représentent plus de 15 % de l'élément de référence retenu sont des composantes importantes. Un pourcentage plus élevé ou plus bas peut cependant être jugé approprié dans certaines circonstances.

- A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également déterminer qu'il est probable qu'une composante soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe (c'est-à-dire des risques exigeant une attention particulière dans le cadre de la mission¹⁴). Par exemple, une composante peut être chargée des opérations de change et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si, par ailleurs, elle n'est pas importante sur le plan financier lorsque prise isolément.

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

- A7. Il se peut qu'un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe effectue, à la demande de celle-ci, des travaux sur les informations financières d'une composante aux fins de l'audit du groupe. Lorsque c'est le cas, ce membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe est aussi auditeur de la composante.

Responsabilité (Réf. : par. 11)

- A8. Bien que les auditeurs des composantes puissent effectuer des travaux sur les informations financières des composantes aux fins de l'audit du groupe et qu'ils assument alors la responsabilité de l'ensemble de leurs constatations, conclusions ou opinions, la responsabilité de l'opinion sur les états financiers du groupe incombe à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à son cabinet.
- A9. Lorsque l'opinion sur les états financiers du groupe est modifiée parce que l'équipe affectée à l'audit du groupe s'est trouvée dans l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les informations financières d'une ou de plusieurs composantes, le paragraphe exposant le fondement de l'opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe indique les raisons de cette impossibilité sans faire mention des auditeurs des composantes, à moins que leur mention soit nécessaire pour expliquer adéquatement la situation¹⁵.

¹⁴ Norme ISA 315, paragraphes 27 à 29.

¹⁵ Norme ISA 705, paragraphe 20.

Acceptation et maintien de la mission

Acquisition d'une compréhension à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission (Réf. : par. 12)

- A10. Dans le cas d'une nouvelle mission, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements grâce à :
- des informations fournies par la direction du groupe;
 - des communications avec la direction du groupe;
 - s'il y a lieu, des communications avec l'équipe précédemment affectée à l'audit du groupe, la direction des composantes ou les auditeurs des composantes.
- A11. La compréhension acquise par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment porter sur :
- la structure du groupe, tant juridique qu'organisationnelle (c'est-à-dire l'organisation du système d'information financière du groupe);
 - les activités des composantes 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;
 - le recours à des sociétés de services, y compris les centres de services partagés;
 - la description des contrôles à l'échelle du groupe;
 - la complexité du processus de consolidation;
 - la possibilité que des auditeurs qui ne sont pas du même cabinet ou réseau que l'associé responsable de l'audit du groupe effectuent des travaux sur les informations financières de composantes et les raisons pour lesquelles la direction du groupe a nommé plus d'un auditeur;
 - la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe :
 - o d'avoir un accès illimité aux responsables de la gouvernance et à la direction du groupe ainsi qu'aux responsables de la gouvernance, à la direction, aux informations et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter),
 - o d'effectuer les travaux nécessaires sur les informations financières des composantes.
- A12. Dans le cas d'un audit récurrent, des changements importants peuvent influencer sur la capacité de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés, par exemple :

- des changements dans la structure du groupe (tels que acquisitions, cessions, réorganisations, changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe);
- des changements dans les activités des composantes qui sont importants par rapport au groupe;
- des changements parmi les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe ou les principaux dirigeants des composantes importantes;
- des préoccupations de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et à la compétence de la direction du groupe ou d'une composante;
- des changements dans les contrôles à l'échelle du groupe;
- des changements dans le référentiel d'information financière applicable.

Possibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (Réf. : par. 13)

- A13. Un groupe peut être constitué uniquement de composantes qui ne sont pas considérées comme des composantes importantes. En pareil cas, l'associé responsable de l'audit du groupe peut raisonnablement s'attendre à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe si l'équipe affectée à l'audit du groupe est à même :
- a) d'effectuer des travaux sur les informations financières de certaines de ces composantes; et
 - b) d'intervenir dans les travaux effectués par les auditeurs de certaines composantes sur les informations financières d'autres composantes dans la mesure nécessaire pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.

Accès à l'information (Réf. : par. 13)

- A14. Il peut arriver que l'équipe affectée à l'audit du groupe voit son accès à l'information faire l'objet d'une limitation en raison de circonstances sur lesquelles la direction du groupe n'a aucune prise, par exemple des lois sur la confidentialité et sur la protection des renseignements personnels ou le refus de l'auditeur d'une composante de donner à l'équipe affectée à l'audit du groupe accès à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter. L'accès à l'information peut aussi être limité par la direction du groupe.
- A15. Il se peut que l'équipe affectée à l'audit du groupe parvienne à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés malgré une limitation de son accès à l'information. Cependant, cela est d'autant moins probable que l'importance de la composante est grande. Par exemple, il est possible que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'ait pas accès aux responsables de la gouvernance, à la direction ou à l'auditeur (y compris à la documentation pertinente qu'elle demande à consulter) d'une composante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence. S'il ne s'agit pas d'une composante importante et que l'équipe affectée à l'audit du groupe dispose d'un jeu complet d'états

financiers de la composante, y compris le rapport de l'auditeur sur ces états, et a accès aux informations sur la composante que possède la direction du groupe, elle peut alors conclure que ces informations constituent des éléments probants suffisants et appropriés concernant la composante. Par contre, s'il s'agit d'une composante importante, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne pourra pas satisfaire aux exigences de la présente norme ISA qui s'appliquent dans de telles circonstances. Ainsi, elle ne pourra pas intervenir dans les travaux de l'auditeur de la composante comme l'exigent les paragraphes 30 et 31. Elle ne sera donc pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant la composante. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont examinées à la lumière de la norme ISA 705.

- A16. Si la direction du groupe limite l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe ou de l'auditeur d'une composante à l'information d'une composante importante, l'équipe ne pourra pas obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.
- A17. Bien que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse obtenir des éléments probants suffisants et appropriés si la limitation concerne une composante qui n'est pas considérée comme une composante importante, la raison de cette limitation peut affecter l'opinion sur les états financiers du groupe. Par exemple, la fiabilité des déclarations de la direction du groupe et de ses réponses aux demandes d'informations de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'en trouver compromise.
- A18. Il se peut que les textes légaux ou réglementaires interdisent 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 durée. De plus, dans le secteur public, il se peut que l'auditeur n'ait pas la possibilité de refuser une mission ou de démissionner, en raison de la nature de son mandat ou de considérations d'ordre public. La présente norme ISA s'applique quand même à l'audit du groupe dans ces circonstances. Les conséquences de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sont examinées à la lumière de la norme ISA 705.
- A19. L'Annexe 1 comporte un exemple de rapport de l'auditeur contenant une opinion avec réserve en raison de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur une composante importante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, dans un cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe juge que l'incidence est significative sans toutefois être généralisée.

Termes et conditions de la mission (Réf. : par. 14)

- A20. Le référentiel d'information financière applicable est mentionné dans les termes et conditions de la mission¹⁶, lesquels peuvent également préciser d'autres points relatifs à l'audit du groupe, par exemple :

¹⁶ Norme ISA 210, paragraphe 8.

- que, dans la mesure permise par les textes légaux ou réglementaires, la communication entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes ne devrait faire l'objet d'aucune limitation;
- que les communications importantes entre l'auditeur d'une composante, les responsables de la gouvernance de la composante et sa direction, y compris les communications concernant les déficiences importantes du contrôle interne, devraient être transmises aussi à l'équipe affectée à l'audit du groupe;
- que les communications importantes entre les autorités de réglementation et les composantes concernant les questions d'information financière devraient être transmises à l'équipe affectée à l'audit du groupe;
- que l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait pouvoir, dans la mesure où elle le juge nécessaire :
 - o avoir accès à l'information, aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter),
 - o effectuer des travaux sur les informations financières des composantes ou demander à l'auditeur d'une composante de le faire.

A21. Les limitations imposées :

- à l'accès de l'équipe affectée à l'audit du groupe à l'information, aux responsables de la gouvernance, à la direction et aux auditeurs des composantes (y compris à la documentation d'audit pertinente qu'elle demande à consulter), ou
- à l'étendue des travaux à effectuer sur les informations financières des composantes,

après l'acceptation de la mission par l'associé responsable de l'audit du groupe entraînent une impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés qui peut affecter l'opinion sur les états financiers du groupe. Dans des circonstances exceptionnelles, cela peut même aboutir à une démission, lorsque cela est possible selon les textes légaux ou réglementaires applicables.

Stratégie générale d'audit et plan de mission (Réf. : par. 16)

A22. La revue de la stratégie générale et du plan de mission d'audit du groupe par l'associé responsable de l'audit du groupe est un élément important dans l'exercice de sa responsabilité de direction des travaux de cet audit.

Compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements

Éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension (Réf. : par. 17)

A23. La norme ISA 315 contient des indications sur les éléments dont l'auditeur peut tenir compte lorsqu'il acquiert une compréhension : des facteurs sectoriels et réglementaires, ainsi que des autres facteurs externes ayant une incidence sur l'entité, y compris le référentiel d'information financière applicable; de la nature de l'entité; de ses objectifs et

stratégies et des risques d'entreprise connexes; de la mesure et de l'analyse de la performance financière de l'entité¹⁷. L'Annexe 2 de la présente norme ISA contient des indications sur les éléments propres aux groupes, y compris le processus de consolidation.

Instructions transmises aux composantes par la direction du groupe (Réf. : par. 17)

A24. La direction du groupe transmet habituellement des instructions à ses composantes, afin d'assurer l'uniformité et la comparabilité des informations financières. Ces instructions précisent les exigences à respecter pour les informations financières des composantes à inclure dans les états financiers du groupe et comprennent souvent des manuels de procédures comptables et une liasse de consolidation (parfois appelée «liasse d'informations financières») servant à la collecte des données, qui consiste habituellement en une série de formats standard pour la communication des informations financières qui seront incorporées dans les états financiers du groupe. Cependant, cette liasse ne se présente généralement pas sous la forme d'états financiers complets préparés et présentés conformément au référentiel d'information financière applicable.

A25. Les instructions portent habituellement :

- sur les méthodes comptables à utiliser;
- sur les obligations d'information légales et autres qui s'appliquent aux états financiers du groupe, notamment celles qui concernent :
 - o les secteurs isolables et l'information sectorielle,
 - o les relations et opérations avec des parties liées,
 - o les opérations et les profits latents intra-groupe,
 - o les soldes intra-groupe;
- l'échéancier à respecter.

A26. En acquérant une compréhension des instructions, l'équipe affectée à l'audit de groupe peut notamment se demander :

- si les instructions pour la préparation de la liasse d'information financière sont claires et utiles;
- si les instructions :
 - o décrivent adéquatement les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable,
 - o prévoient la fourniture d'informations suffisantes pour répondre aux exigences du référentiel d'information financière applicable, par exemple les obligations

¹⁷ Norme ISA 315, paragraphes A17 à A41.

d'information concernant les relations et opérations avec des parties liées et l'information sectorielle,

- o permettent de déterminer les ajustements de consolidation à effectuer, par exemple en ce qui concerne les opérations intra-groupe et les profits latents, ainsi que les soldes intra-groupe,
- o prévoient l'approbation des informations financières par la direction de la composante.

Fraude (Réf. : par. 17)

A27. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques¹⁸. Voici des exemples d'informations utiles pour l'identification des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes dans les états financiers du groupe :

- l'évaluation, par la direction du groupe, des risques que les états financiers du groupe comportent des anomalies significatives résultant d'une fraude;
- les procédures mises en place par la direction du groupe pour identifier les risques de fraude au sein du groupe et pour y répondre, notamment en ce qui concerne les risques de fraude qu'elle a spécifiquement identifiés ou les soldes de comptes, les catégories d'opérations ou les informations à fournir pour lesquels un risque de fraude est probable;
- la probabilité que certaines composantes soient exposées à un risque de fraude;
- la manière dont les responsables de la gouvernance du groupe font un suivi des procédures mises en place par la direction du groupe pour identifier les risques de fraude au sein du groupe et pour y répondre, et des contrôles établis par la direction du groupe pour réduire ces risques;
- les réponses fournies par les responsables de la gouvernance du groupe, la direction du groupe et les personnes appropriées au sein de la fonction d'audit interne (et, si cela est jugé pertinent, la direction des composantes, les auditeurs des composantes et d'autres personnes) lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe leur a demandé s'ils avaient connaissance de fraudes avérées, suspectées ou alléguées concernant une composante ou le groupe.

Entretiens entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composantes au sujet des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraude (Réf. : par. 17)

A28. Les membres clés de l'équipe de mission sont tenus de s'entretenir des possibilités que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs, en insistant tout particulièrement sur les risques résultant de

¹⁸ Norme ISA 240, *Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers*.

fraudes. Dans un audit de groupe, les auditeurs des composantes peuvent également participer à ces entretiens¹⁹. Des facteurs tels que l'expérience antérieure avec le groupe influent sur les décisions de l'associé responsable de l'audit du groupe concernant les personnes qui participeront à ces entretiens, comment et quand ces entretiens auront lieu et quelle en sera l'étendue.

A29. Les entretiens fournissent une occasion :

- de mettre en commun les connaissances acquises sur les composantes et leurs environnements, y compris les contrôles à l'échelle du groupe;
- d'échanger des informations sur les risques d'entreprise des composantes ou du groupe;
- 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, comment la direction du groupe et la direction des composantes pourraient produire et dissimuler des informations financières mensongères, et comment les actifs des composantes pourraient être détournés;
- de déterminer, parmi les pratiques suivies par la direction du groupe ou la direction des composantes, celles qui peuvent résulter d'un parti pris ou avoir été conçues dans le but de gérer le résultat et qui sont susceptibles d'aboutir à des informations financières mensongères, par exemple des pratiques en matière de comptabilisation des produits qui ne sont pas conformes au référentiel d'information financière applicable;
- de prendre en compte les facteurs externes et internes connus affectant le groupe qui peuvent être à l'origine de motifs ou de pressions susceptibles d'inciter la direction du groupe, la direction des composantes ou d'autres personnes à commettre une fraude, qui ouvrent des possibilités de commettre une fraude ou qui sont révélateurs d'une culture ou d'un environnement permettant à la direction du groupe, à la direction d'une composante ou à d'autres personnes de justifier un acte de fraude;
- de prendre en considération le risque de contournement des contrôles par la direction du groupe ou la direction des composantes;
- de se demander si les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des informations financières des composantes aux fins des états financiers du groupe sont uniformes et comment les différences entre les méthodes comptables sont détectées et rectifiées (lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige);
- de discuter de toute fraude détectée dans une composante ou de tout indice de l'existence d'une fraude dans une composante;

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 15, et norme ISA 315, paragraphe 10.

- de se communiquer des informations pouvant indiquer des cas de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires nationaux, par exemple le versement de pots-de-vin ou des pratiques inappropriées en matière de prix de cession interne.

Facteurs de risque (Réf. : par. 18)

A30. L'Annexe 3 donne des exemples de circonstances ou d'événements qui, pris isolément ou collectivement, peuvent indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris de risques résultant de fraudes.

Évaluation des risques (Réf. : par. 18)

A31. Pour réaliser, au niveau du groupe, son évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe se fonde sur des informations telles que les suivantes :

- les informations qu'elle a obtenues lors de l'acquisition d'une compréhension du groupe, de ses composantes et de leurs environnements, ainsi que du processus de consolidation, y compris les éléments probants qu'elle a obtenus en évaluant la conception et la mise en place des contrôles à l'échelle du groupe et des contrôles relatifs à la consolidation;
- les informations qu'elle a obtenues des auditeurs des composantes.

Connaissance de l'auditeur de la composante (Réf. : par. 19)

A32. L'équipe affectée à l'audit du groupe n'a à acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante que si elle prévoit lui demander d'effectuer des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit du groupe. Ainsi, elle n'a pas besoin d'acquérir une connaissance des auditeurs des composantes pour lesquelles elle prévoit simplement mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe.

Procédures utilisées par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante et sources d'éléments probants (Réf. : par. 19)

A33. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'une composante sont influencés par des facteurs tels que l'expérience acquise par le passé auprès de cet auditeur ou la connaissance préalable de celui-ci, et la mesure dans laquelle il est soumis aux mêmes politiques et procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe, par exemple :

- dans le cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante ont en commun :
 - o soit les mêmes politiques et procédures pour la réalisation des travaux (par exemple, les méthodes d'audit),
 - o soit les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité,
 - o ou les mêmes politiques et procédures de suivi;

- en cas de concordance ou de similitude :
 - o des textes légaux et réglementaires ou du système de droit,
 - o des systèmes de surveillance et de discipline professionnelles et d'assurance qualité externe,
 - o des formations professionnelle et continue,
 - o des organisations et des normes professionnelles,
 - o de langue et de culture.
- A34. Les facteurs susmentionnés sont en interaction et ne sont pas mutuellement exclusifs. Par exemple, l'étendue des procédures que l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre pour se renseigner sur l'auditeur d'une composante donnée, qui applique systématiquement les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité et de suivi et les mêmes méthodes d'audit qu'elle, ou qui exerce dans le même pays que l'associé responsable de l'audit du groupe, peut être moindre que celle des procédures qu'elle met en œuvre pour se renseigner sur l'auditeur d'une autre composante, qui n'applique pas systématiquement les mêmes politiques et procédures de contrôle qualité et de suivi et les mêmes méthodes d'audit qu'elle, ou qui exerce dans un pays étranger. La nature des procédures mises en œuvre pour l'un et l'autre de ces auditeurs peut également différer.
- A35. L'équipe affectée à l'audit du groupe dispose de plusieurs moyens pour se renseigner sur l'auditeur d'une composante. Par exemple, la première fois qu'elle fait intervenir l'auditeur d'une composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :
- évaluer les résultats du système de suivi du contrôle qualité lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante font partie d'un même cabinet ou réseau qui est soumis et se conforme à des politiques et procédures de suivi communes²⁰;
 - visiter l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des points dont il est question aux alinéas 19 a) à c);
 - demander à l'auditeur de la composante de confirmer par écrit les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) (l'Annexe 4 donne un exemple de confirmations écrites de l'auditeur d'une composante);
 - demander à l'auditeur de la composante de remplir des questionnaires sur les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c);
 - s'entretenir au sujet de l'auditeur de la composante avec des collègues membres du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe ou avec un tiers digne de confiance qui connaît l'auditeur de la composante;

²⁰ Comme le prescrit la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC 1), *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen d'états financiers, ainsi que d'autres missions d'assurance et de services connexes*, paragraphe 54, ou d'autres exigences à tout le moins aussi rigoureuses.

- obtenir des confirmations du corps ou des corps professionnels dont l'auditeur de la composante est membre, de l'autorité qui lui a conféré le droit d'exercice, ou d'autres tiers.

Lorsqu'elle fait intervenir de nouveau l'auditeur de la composante au cours des exercices ultérieurs, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut s'appuyer sur son expérience avec l'auditeur de la composante dans le passé. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de confirmer si des changements concernant les points dont il est question aux alinéas 19 a) à c) sont survenus depuis l'exercice précédent.

- A36. Lorsque des organismes de surveillance indépendants ont été créés pour assurer la surveillance de la profession d'auditeur et le suivi de la qualité des audits, une connaissance du cadre réglementaire peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à évaluer l'indépendance et la compétence de l'auditeur de la composante. Cette connaissance peut s'acquérir par des informations obtenues de l'auditeur de la composante ou de l'organisme de surveillance indépendant.

Règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit de groupe (Réf. : alinéa 19 a))

- A37. Lorsque l'auditeur d'une composante effectue des travaux sur les informations financières de la composante aux fins de l'audit du groupe, il est soumis aux règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe. Ces règles peuvent différer ou venir en sus de celles auxquelles l'auditeur de la composante est soumis lorsqu'il réalise un audit légal dans son pays. C'est pourquoi l'équipe affectée à l'audit du groupe détermine si l'auditeur de la composante comprend et respectera les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe de manière à ce qu'il puisse s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe.

Compétence professionnelle de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 19 b))

- A38. Pour apprécier la compétence professionnelle de l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut notamment déterminer si l'auditeur de la composante :
- connaît suffisamment les normes d'audit et les autres normes qui s'appliquent à l'audit du groupe pour pouvoir s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe;
 - possède les compétences particulières (par exemple une bonne connaissance du secteur d'activité) nécessaires à la réalisation des travaux portant sur les informations financières de la composante;
 - lorsque cela est pertinent, connaît suffisamment le référentiel d'information financière applicable pour pouvoir s'acquitter des responsabilités qui lui incombent dans le cadre de l'audit du groupe (les instructions diffusées par la direction du groupe à l'intention des composantes décrivent souvent les caractéristiques du référentiel d'information financière applicable).

Incidence des renseignements obtenus sur l'auditeur de la composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe (Réf. : par. 20)

- A39. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut pallier le manque d'indépendance de l'auditeur d'une composante en intervenant dans les travaux de ce dernier ou en mettant en œuvre des procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou des procédures d'audit complémentaires sur les informations financières de la composante.
- A40. Son intervention dans les travaux de l'auditeur de la composante ou la mise en œuvre de procédures supplémentaires d'évaluation des risques ou de procédures d'audit complémentaires sur les informations financières de la composante peuvent toutefois permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe de résoudre des préoccupations d'importance mineure sur la compétence de l'auditeur de la composante (par exemple en ce qui concerne sa connaissance du secteur d'activité) ou de pallier le fait que l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.
- A41. Lorsque les textes légaux ou réglementaires lui interdisent l'accès à des éléments importants de la documentation de l'auditeur de la composante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut demander à l'auditeur de la composante de pallier cette situation par la préparation d'un memorandum traitant des informations pertinentes.

Caractère significatif (Réf. : par. 21 à 23)

- A42. L'auditeur est tenu²¹ :
- a) lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, de déterminer :
 - i) un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble,
 - ii) le ou les seuils de signification à appliquer, le cas échéant, à certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir pour lesquels, dans les circonstances propres à l'entité, des anomalies dont les montants sont inférieurs au seuil de signification déterminé pour les états financiers pris dans leur ensemble seraient raisonnablement susceptibles d'influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci;
 - b) de déterminer le seuil de signification pour les travaux.

Dans le contexte d'un audit de groupe, des seuils de signification distincts sont établis pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et pour les informations financières des composantes. Le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble est utilisé lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit du groupe.

- A43. Afin de ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe excède le

²¹ Norme ISA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, paragraphes 10 et 11.

seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification d'une composante est fixé plus bas que ce premier seuil. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour les diverses composantes. Il n'est pas nécessaire que le seuil de signification d'une composante corresponde à une fraction donnée du seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Il se peut donc que le cumul des seuils de signification des composantes excède le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Le seuil de signification d'une composante donnée est utilisé lors de l'établissement de la stratégie générale d'audit pour cette composante.

- A44. Les composantes pour lesquelles des seuils de signification sont établis sont celles dont les informations financières feront l'objet d'un audit ou d'un examen aux fins de l'audit du groupe conformément aux paragraphes 26, 27 a) et 29. Le seuil de signification d'une composante sert à l'auditeur de la composante pour déterminer si les anomalies non corrigées qu'il a détectées sont significatives, prises individuellement ou collectivement.
- A45. En plus des seuils de signification des composantes, un seuil est fixé pour la communication des anomalies détectées dans les informations financières des composantes. Les anomalies dont le montant excède ce seuil sont communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe.
- A46. Dans le cas d'un audit des informations financières d'une composante, l'auditeur de la composante (ou l'équipe affectée à l'audit du groupe) détermine le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante. Cela est nécessaire pour ramener à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans les informations financières de la composante excède son seuil de signification. En pratique, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut fixer le seuil de signification de la composante à ce montant inférieur. Dans ce cas, l'auditeur de la composante utilise le seuil de signification de la composante pour évaluer les risques d'anomalies significatives dans les informations financières de la composante et concevoir des procédures d'audit complémentaires en fonction de son évaluation des risques, et pour déterminer si les anomalies détectées sont significatives, prises individuellement ou collectivement.

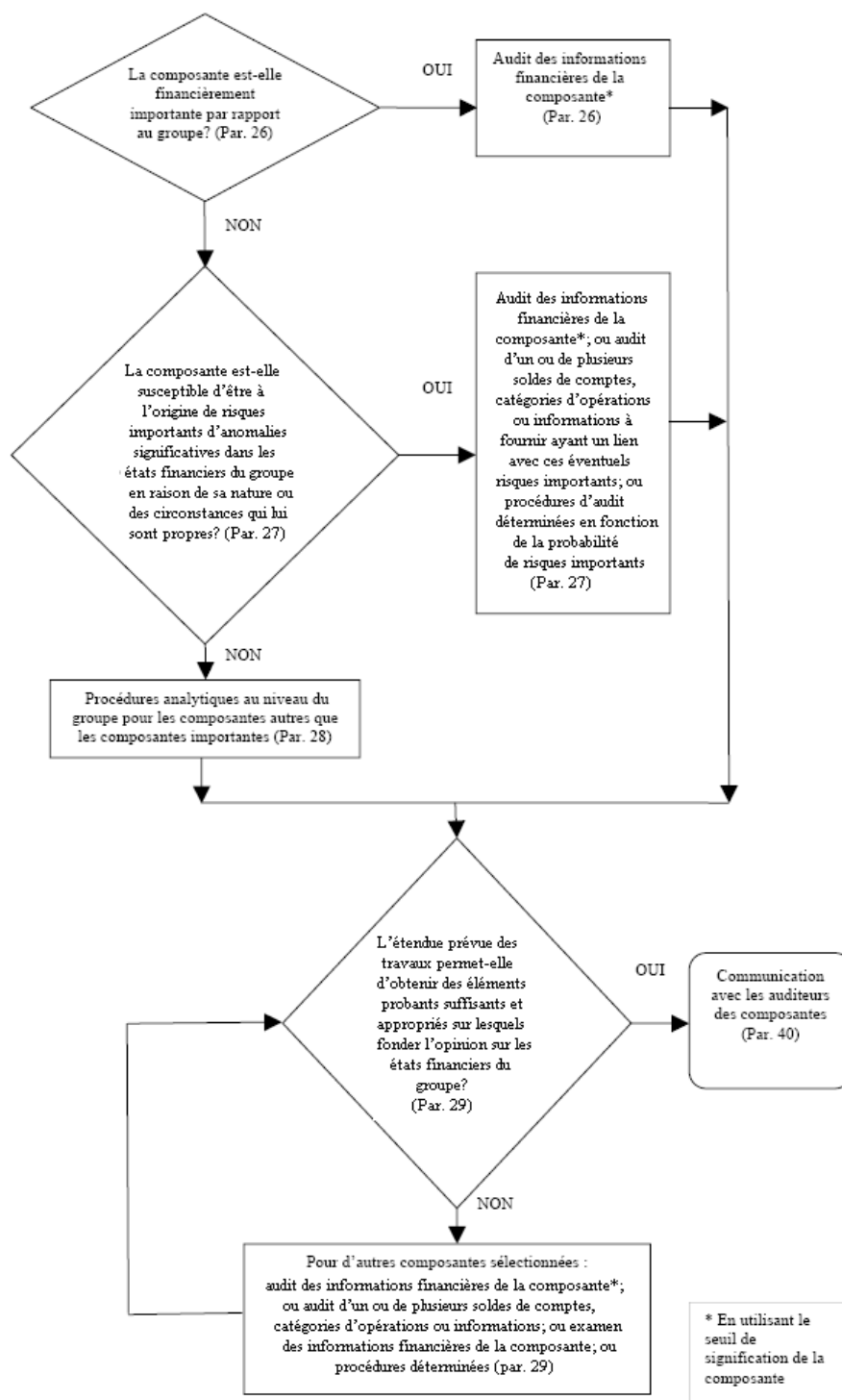
Réponse à l'évaluation des risques

Détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes
(Réf. : par. 26 et 27)

- A47. Les facteurs suivants sont pris en compte par l'équipe affectée à l'audit du groupe lorsqu'elle détermine le type de travaux à effectuer sur les informations financières d'une composante et la nature de son intervention dans les travaux de l'auditeur de la composante :
- a) l'importance de la composante;
 - b) les risques importants, identifiés, d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe;

- c) son évaluation de la conception des contrôles à l'échelle du groupe et de leur mise en place;
- d) les renseignements dont elle dispose sur l'auditeur de la composante.

Le diagramme qui suit montre comment l'importance de la composante influe sur la détermination, par l'équipe affectée à l'audit du groupe, du type de travaux à effectuer sur les informations financières de la composante.



Composantes importantes (Réf. : alinéas 27 b) et c)

- A48. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut déterminer qu'une composante donnée est une composante importante parce qu'il est probable qu'elle soit, en raison de sa nature ou des circonstances qui lui sont propres, à l'origine de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Il se peut alors que l'équipe affectée à l'audit du groupe soit en mesure d'identifier les soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir affectés par la probabilité de risques importants. Le cas échéant, elle peut décider de procéder, ou de faire procéder par l'auditeur de la composante, à un audit des seuls soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir ainsi identifiés. Par exemple, dans le cas décrit au paragraphe A6, les travaux sur les informations financières de la composante peuvent se limiter à un audit des soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir qui concernent ses opérations de change. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe demande à l'auditeur d'une composante de réaliser un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, catégories d'opérations ou informations à fournir en particulier, elle garde à l'esprit, en communiquant ses exigences (voir le paragraphe 40), que beaucoup de postes des états financiers sont étroitement liés.
- A49. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir des procédures d'audit répondant à la probabilité d'un risque important d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe. Par exemple, en cas de probabilité d'un risque important d'obsolescence des stocks, l'équipe peut mettre en œuvre, ou demander à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre, des procédures d'audit déterminées portant sur l'évaluation des stocks de la composante qui, sans être une composante importante, détient une grande quantité de stocks potentiellement obsolètes.

Composantes qui ne sont pas des composantes importantes (Réf. : par. 28 et 29)

- A50. Le regroupement des informations financières des composantes aux fins de l'application des procédures analytiques peut se faire à différents niveaux, selon les circonstances de la mission. Les procédures analytiques ont pour but de corroborer les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe selon lesquelles les informations financières regroupées des composantes qui ne sont pas des composantes importantes ne présentent aucun risque important d'anomalies significatives.
- A51. Des facteurs tels que les suivants peuvent influencer sur les décisions de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant le nombre de composantes à sélectionner en application du paragraphe 29, la sélection même de ces composantes et le type de travaux à effectuer sur les informations financières de chacune des composantes sélectionnées :
- l'étendue des éléments probants que l'équipe s'attend à obtenir relativement aux informations financières des composantes importantes;
 - le fait que la composante ait été créée ou acquise récemment;
 - le fait que la composante ait connu ou non des changements importants;

- le fait que la fonction d'audit interne ait effectué ou non des travaux concernant la composante et, le cas échéant, l'incidence de ces travaux sur l'audit du groupe;
- le fait que les composantes utilisent ou non des systèmes et des processus communs;
- l'efficacité du fonctionnement des contrôles à l'échelle du groupe;
- les fluctuations anormales détectées par la mise en œuvre de procédures analytiques au niveau du groupe;
- l'importance financière de la composante ou les risques qu'elle présente, par rapport aux autres composantes de la même catégorie;
- le fait qu'un audit de la composante soit exigé ou non en raison des textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison.

L'introduction d'un élément d'imprévisibilité dans la sélection des composantes de cette catégorie peut accroître la probabilité d'identification des anomalies significatives dans les informations financières des composantes. Il est fréquent de faire cycliquement varier la sélection des composantes.

- A52. Il est possible de réaliser un examen des informations financières d'une composante conformément à l'International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400²² ou à l'ISRE 2410²³, en adaptant les dispositions au contexte, dans la mesure nécessaire. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut également définir d'autres procédures à mettre en œuvre en sus des travaux d'examen.
- A53. Comme l'explique le paragraphe A13, un groupe peut n'avoir aucune composante importante. Dans ce cas, c'est la détermination du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes conformément au paragraphe 29 qui pourrait permettre à l'équipe affectée à l'audit du groupe d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. Il est improbable que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne de tels éléments probants suffisants et appropriés si elle (ou l'auditeur d'une composante) ne fait que tester les contrôles à l'échelle du groupe et appliquer des procédures analytiques aux informations financières des composantes.

Intervention dans les travaux effectués par les auditeurs des composantes (Réf. : par. 30 et 31)

- A54. Les facteurs suivants peuvent influencer sur l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur d'une composante :
- a) l'importance de la composante;
 - b) les risques importants d'anomalies significatives identifiés relativement aux états financiers du groupe;

²² ISRE 2400, *Engagements to Review Financial Statements*.

²³ ISRE 2410, *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*.

- c) la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante.

Dans le cas d'une composante importante ou lorsque des risques importants ont été identifiés, l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre les procédures indiquées aux paragraphes 30 et 31. Dans le cas d'une composante qui n'est pas une composante importante, la nature, le calendrier et l'étendue de l'intervention de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de la composante varie selon la mesure dans laquelle ce dernier est connu de l'équipe. Le fait qu'il ne s'agisse pas d'une composante importante devient alors secondaire. Par exemple, même si une composante n'est pas considérée comme une composante importante, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut néanmoins décider d'intervenir dans l'évaluation des risques que fait l'auditeur de la composante parce qu'elle a de légers doutes sur la compétence professionnelle de celui-ci (par exemple en ce qui concerne sa connaissance du secteur d'activité) ou parce que l'auditeur de la composante n'exerce pas dans un environnement où les auditeurs font l'objet d'une surveillance active.

- A55. En plus de celles décrites aux paragraphes 30, 31 et 42, les interventions dans les travaux de l'auditeur de la composante peuvent notamment prendre l'une ou plusieurs des formes suivantes, selon la mesure dans laquelle l'équipe affectée à l'audit du groupe connaît l'auditeur de la composante :
- a) s'entretenir avec la direction ou l'auditeur de la composante pour acquérir une compréhension de la composante et de son environnement;
 - b) revoir la stratégie générale d'audit et le plan de mission de l'auditeur de la composante;
 - c) mettre en œuvre des procédures pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau de la composante. Ces procédures peuvent être mises en œuvre avec l'auditeur de la composante ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - d) concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires. Ces procédures peuvent être conçues et mises en œuvre avec l'auditeur de la composante ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe;
 - e) participer à la rencontre de fin de mission et aux autres rencontres clés entre l'auditeur et la direction de la composante;
 - f) revoir d'autres éléments pertinents de la documentation de l'auditeur de la composante.

Processus de consolidation

Ajustements et reclassements de consolidation (Réf. : par. 34)

- A56. Le processus de consolidation peut nécessiter que l'on apporte aux montants communiqués dans les états financiers du groupe certains ajustements qui sont opérés hors des systèmes utilisés habituellement pour traiter les opérations et qui ne sont pas toujours soumis aux mêmes contrôles que les autres données financières. Pour évaluer

le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements de consolidation, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut :

- déterminer si les ajustements importants reflètent adéquatement les événements et opérations sous-jacents;
- déterminer si les ajustements importants ont été correctement calculés et traités, et s'ils ont été autorisés par la direction du groupe et, s'il y a lieu, par la direction de la composante;
- déterminer si les ajustements importants sont étayés par des documents justificatifs suffisants et appropriés;
- vérifier le rapprochement et l'élimination des opérations et des profits latents intra-groupe ainsi que des soldes intra-groupe.

Communication avec les auditeurs des composantes (Réf. : par. 40 et 41)

- A57. En l'absence de communication bilatérale efficace avec les auditeurs des composantes, l'équipe affectée à l'audit du groupe risque de ne pas pouvoir obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe. Une communication claire et en temps opportun des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe constitue la base d'une communication bilatérale efficace entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'une composante.
- A58. L'équipe affectée à l'audit du groupe se sert souvent d'une lettre d'instructions pour communiquer ses exigences. L'Annexe 5 fournit des indications sur les éléments obligatoires et facultatifs du contenu d'une telle lettre. Quant à l'auditeur de la composante, sa communication avec l'équipe affectée à l'audit du groupe prend souvent la forme d'un memorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. Cependant, la communication entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur de la composante ne se fait pas nécessairement toujours par écrit. Ainsi, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut se rendre auprès de l'auditeur de la composante pour s'entretenir avec lui des risques importants identifiés ou pour revoir les éléments pertinents de sa documentation. Les exigences en matière de documentation contenues dans la présente norme et dans d'autres normes ISA s'appliquent même en l'absence de communication écrite.
- A59. La collaboration entre l'auditeur de la composante et l'équipe affectée à l'audit du groupe suppose, par exemple, que l'auditeur de la composante mette à la disposition de l'équipe les éléments pertinents de sa documentation d'audit, dans la mesure où les textes légaux ou réglementaires ne l'interdisent pas.
- A60. Lorsque l'auditeur d'une composante est également membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'objectif qu'a cette dernière de communiquer clairement avec l'auditeur de la composante peut souvent être atteint par d'autres moyens qu'une communication écrite. Par exemple :
- l'accès de l'auditeur de la composante à la stratégie générale d'audit et au plan de mission peut être suffisant pour qu'il reçoive communication des exigences de

l'équipe affectée à l'audit du groupe en ce qui concerne les points mentionnés au paragraphe 40;

- une revue de la documentation de l'auditeur de la composante par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être suffisante pour que celle-ci reçoive communication des questions mentionnées au paragraphe 41, qui sont à prendre en considération pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe.

Évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

Revue de la documentation de l'auditeur de la composante (Réf. : alinéa 42 b))

A61. Les éléments de la documentation de l'auditeur de la composante qui présentent un intérêt pour l'audit du groupe peuvent varier selon les circonstances. Souvent, l'accent est mis sur la documentation d'audit qui est pertinente par rapport aux risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Le fait que la documentation de l'auditeur de la composante ait été soumise aux procédures de revue de son cabinet peut influencer sur l'étendue de la revue par l'équipe affectée à l'audit du groupe.

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Réf. : par. 44 et 45)

A62. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut qu'elle n'a pas obtenu des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion sur les états financiers du groupe, elle peut demander à l'auditeur de la composante de mettre en œuvre des procédures supplémentaires. Si cela présente trop de difficultés, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut appliquer ses propres procédures aux informations financières de la composante.

A63. L'évaluation par l'associé responsable de l'audit du groupe de l'effet cumulé des anomalies (tant celles relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe que celles signalées par les auditeurs des composantes) lui permet de déterminer si les états financiers de groupe, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

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

Communication avec la direction du groupe (Réf. : par. 46 à 48)

A64. La norme ISA 240 contient des exigences et des indications sur la communication des fraudes à la direction et, dans le cas où la direction peut être impliquée dans la fraude, aux responsables de la gouvernance²⁴.

A65. Il se peut que la direction du groupe doive tenir confidentielles certaines informations significatives de nature sensible. Voici des exemples d'éléments qui peuvent être importants par rapport aux états financiers d'une composante mais dont la direction de la composante peut ne pas avoir conscience :

- poursuites potentielles;

²⁴ Norme ISA 240, paragraphes 40 à 42.

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

Communication avec les responsables de la gouvernance du groupe (Réf. : par. 49)

A66. Les points que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux responsables de la gouvernance du groupe peuvent comprendre ceux que les auditeurs des composantes ont portés à son attention et qu'elle juge importants par rapport aux responsabilités qui incombent aux responsables de la gouvernance du groupe. La communication avec ces derniers a lieu à différents moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les points indiqués aux alinéas 49 a) et b) peuvent être communiqués après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé les travaux à effectuer sur les informations financières des composantes. Par contre, le point indiqué à l'alinéa 49 c) peut être communiqué à la fin de l'audit et ceux indiqués aux alinéas 49 d) et e) peuvent être communiqués lorsqu'ils se présentent.

Annexe 1

(Réf. : par. A19)

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

Dans le présent exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant une composante importante comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence (figurant pour 15 millions de dollars dans l'état de la situation financière, qui présente un actif total de 60 millions de dollars), du fait qu'elle n'a pas eu accès aux documents comptables, à la direction ou à l'auditeur de la composante.

L'équipe affectée à l'audit du groupe a lu les états financiers audités de la composante pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1, ainsi que le rapport de l'auditeur sur ces états, et a étudié les informations financières que possède la direction du groupe en ce qui concerne la composante.

De l'avis de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'incidence sur les états financiers du groupe de son incapacité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés est significative sans toutefois être généralisée.

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDÉPENDANT

[Destinataire approprié]

Rapport sur les états financiers consolidés¹

Nous avons effectué l'audit des états financiers consolidés ci-joints de la société ABC et de ses filiales, qui comprennent l'état consolidé de la situation financière au 31 décembre 20X1, et l'état consolidé du résultat global, l'état consolidé des variations des capitaux propres et le tableau consolidé des flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, ainsi qu'un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Responsabilité de la direction² pour les états financiers consolidés

La direction est responsable de la préparation et de la présentation fidèle de ces états financiers consolidés conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS)³, ainsi que du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire

¹ Le sous-titre «Rapport sur les 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.

² Le cas échéant, utiliser une autre appellation qui est appropriée dans le contexte juridique du pays.

³ Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.

pour permettre la préparation d'états financiers consolidés exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les états financiers consolidés, sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit. Ces normes requièrent que nous nous conformions aux règles de déontologie et que nous planifions et réalisons l'audit de façon à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournis dans les états financiers consolidés. Le choix des procédures relève du jugement de l'auditeur, et notamment de son évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle⁴ des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité⁵. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion d'audit avec réserve.

⁴ *Note du traducteur – La note de la version anglaise ne s'applique pas à la version française de la norme étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

⁵ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne concurremment à l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait libellée comme suit : «Dans l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en considération le contrôle interne de l'entité portant sur la préparation et la présentation fidèle des états financiers consolidés afin de concevoir des procédures d'audit appropriées aux circonstances.» *Note du traducteur – La partie restante de la note ne s'applique pas à la version française de la norme, étant donné que l'expression «donnent [...] une image fidèle» (ou «présentation fidèle») a été utilisée pour traduire à la fois les expressions «fair presentation» et «give a true and fair view» qui, selon le paragraphe 35 de la version anglaise de la norme ISA 700, sont considérées comme étant équivalentes.*

Fondement de l'opinion avec réserve

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

Opinion avec réserve

À notre avis, à l'exception des incidences possibles du problème décrit dans le paragraphe «Fondement de l'opinion avec réserve», les états financiers consolidés donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière de la société ABC et de ses filiales au 31 décembre 20X1, ainsi que de leur performance financière et de leurs flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux Normes internationales d'information financière (IFRS).

Rapport relatif à d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette section du rapport varieront selon la nature des autres obligations de l'auditeur en matière de rapport.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

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

Annexe 2

(Réf. : par. A23)

Exemples d'éléments dont l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une compréhension

Les exemples fournis couvrent un large éventail d'éléments, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

Contrôles à l'échelle du groupe

1. Les contrôles à l'échelle du groupe peuvent être constitués d'une combinaison des éléments suivants :
 - réunions courantes entre la direction du groupe et la direction des composantes pour traiter de l'évolution des affaires et pour passer en revue les performances;
 - suivi des activités et des résultats financiers des composantes, ce qui comprend des procédures pour la production périodique de rapports permettant à la direction du groupe de comparer les résultats des composantes aux budgets et de prendre des mesures appropriées;
 - processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus pour l'identification, l'analyse et la gestion des risques d'entreprise, y compris le risque de fraude, pouvant aboutir à des anomalies significatives dans les états financiers du groupe;
 - suivi, contrôle, rapprochement et élimination des opérations et des profits latents intra-groupe, ainsi que des soldes intra-groupe au niveau du groupe;
 - processus pour s'assurer que les informations financières des composantes sont transmises dans un délai approprié et qu'elles sont exactes et exhaustives;
 - système informatique central soumis aux mêmes contrôles informatiques généraux pour tout ou partie du groupe;
 - activités de contrôle intégrées à un système informatique commun à toutes les composantes ou à certaines d'entre elles;
 - suivi des contrôles, ce qui comprend les activités de la fonction d'audit interne et les programmes d'autoévaluation;
 - ensemble cohérent de politiques et procédures, y compris un manuel portant sur les procédures d'information financière du groupe;
 - programmes à l'échelle du groupe, par exemple des codes de bonne conduite et des programmes de prévention de la fraude;
 - mécanismes de délégation de pouvoirs et de responsabilités à la direction des composantes.

2. La fonction d'audit interne peut être considérée comme faisant partie des contrôles à l'échelle du groupe, notamment lorsqu'elle est centralisée. La norme ISA 610¹ traite de l'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe, lorsqu'elle prévoit utiliser les travaux de la fonction d'audit interne, de la mesure dans laquelle le statut de la fonction d'audit interne dans l'organisation ainsi que les politiques et procédures pertinentes favorisent l'objectivité des auditeurs internes, du niveau de compétence de la fonction d'audit interne, et de l'adoption ou non par celle-ci d'une approche systématique et rigoureuse.

Processus de consolidation

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

Questions liées au référentiel d'information financière applicable :

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

Questions liées au processus de consolidation :

- le processus utilisé par la direction du groupe pour acquérir une compréhension des méthodes comptables suivies par les composantes et, s'il y a lieu, veiller à ce que des méthodes comptables uniformes soient appliquées pour la préparation des informations financières des composantes aux fins de l'établissement des états financiers du groupe et à ce que les différences dans les méthodes comptables soient identifiées et fassent l'objet d'ajustements lorsque le référentiel d'information financière applicable l'exige. On entend par «méthodes comptables uniformes» les principes, postulats, conventions, règles et pratiques spécifiques adoptés par le groupe, sur la base du référentiel

¹ Norme ISA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphes 13 et 14.

d'information financière applicable, et appliqués par les composantes 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 utilisé par la direction du groupe pour s'assurer que les composantes produisent, aux fins de la consolidation, des informations financières exhaustives et exactes dans un délai approprié;
- le processus de conversion des informations financières des composantes étrangères dans la monnaie de présentation des états financiers du groupe;
- l'organisation de l'informatique aux fins du processus de consolidation, y compris les étapes manuelles et automatisées du processus et les contrôles manuels et programmés en place à différentes étapes du processus;
- le processus utilisé par la direction du groupe pour obtenir des informations sur les événements postérieurs à la date de clôture.

Questions liées aux ajustements de consolidation :

- le processus d'enregistrement des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et le traitement des écritures de journal correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel chargé de la consolidation;
- les ajustements de consolidation exigés par le référentiel d'information financière applicable;
- la justification économique des événements et des opérations à l'origine des ajustements de consolidation;
- la fréquence, la nature et la taille des opérations conclues entre les composantes;
- les procédures de suivi, de contrôle, de rapprochement et d'élimination des opérations et des profits latents intra-groupe, ainsi que des soldes intra-groupe;
- les étapes suivies pour déterminer la juste valeur des actifs acquis et des passifs pris en charge, les procédures relatives à l'amortissement des écarts d'acquisition («goodwill»), le cas échéant, et aux tests de dépréciation des écarts d'acquisition, conformément au référentiel d'information financière applicable;
- les arrangements conclus avec un majoritaire ou avec des minoritaires au sujet des pertes subies par une composante (par exemple, l'obligation pour les minoritaires d'absorber de telles pertes).

Annexe 3

(Réf. : par. A30)

Exemples de circonstances ou d'événements pouvant indiquer l'existence de risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Les exemples fournis couvrent un large éventail d'éléments, mais ne sont pas tous pertinents pour toutes les missions d'audit de groupe, et la liste des exemples n'est pas nécessairement exhaustive.

- Structure de groupe complexe, particulièrement lorsque les acquisitions, les cessions ou les restructurations sont fréquentes.
- Structures de gouvernance, y compris les processus décisionnels, déficientes et non transparentes.
- Contrôles à l'échelle du groupe inexistants ou inefficaces, y compris une information inadéquate au niveau de la direction du groupe sur le suivi des activités et des résultats des composantes.
- Composantes à l'étranger pouvant être exposées à des facteurs comme les suivants : interventions gouvernementales inhabituelles dans des domaines tels que le commerce et la politique budgétaire; contrôle des mouvements de devises et de dividendes; fluctuation des taux de change.
- Composantes ayant des activités à haut risque, par exemple dans le cas de contrats à long terme ou d'opérations portant sur des instruments financiers innovants ou complexes.
- Incertitudes au sujet des composantes dont les informations financières doivent être incluses dans les états financiers du groupe, selon le référentiel d'information financière applicable, par exemple 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.
- Relations et opérations inhabituelles avec des parties liées.
- Cas, relevés par le passé, de soldes intra-groupe non équilibrés ou n'ayant pas fait l'objet d'un rapprochement à l'étape de la consolidation.
- Existence d'opérations complexes qui sont comptabilisées par plus d'une composante.
- Composantes appliquant des méthodes comptables qui diffèrent de celles utilisées pour les états financiers du groupe.
- Composantes ayant des dates de clôture différentes, ce qui peut permettre de comptabiliser des opérations au mauvais moment 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.
- Changement fréquent des auditeurs chargés d'effectuer l'audit des états financiers des composantes.

Annexe 4

(Réf. : par. A35)

Exemple de confirmations de la part de l'auditeur d'une composante

L'exemple suivant ne se veut pas une lettre type. Les confirmations peuvent varier de l'auditeur d'une composante à l'autre et d'une période à l'autre.

Ces confirmations sont souvent obtenues avant d'entreprendre les travaux portant sur les informations financières de la composante.

[En-tête de lettre de l'auditeur de la composante]

[Date]

[À l'associé responsable de l'audit du groupe]

La présente lettre vous est adressée relativement à votre audit des états financiers du groupe de [nom de l'entité mère] pour l'exercice clos le [date], aux fins de l'expression d'une opinion indiquant si les états financiers du groupe donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle de la situation financière du groupe au [date], ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à [indiquer le référentiel d'information financière applicable].

Nous accusons réception de vos instructions datées du [date] concernant les travaux que vous nous demandez d'effectuer sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date].

Nous vous confirmons ce qui suit :

1. Nous serons en mesure de nous conformer à vos instructions. / Nous vous informons que nous ne pourrions pas nous conformer aux instructions suivantes [préciser] pour les raisons suivantes [préciser].
2. Les instructions sont claires et nous les comprenons. / Nous vous saurions gré de clarifier les instructions suivantes [préciser].
3. Nous collaborerons avec vous et vous donnerons accès aux éléments pertinents de notre documentation d'audit.

Nous prenons acte de ce qui suit :

1. Les informations financières de [nom de la composante] seront incluses dans les états financiers du groupe de [nom de l'entité mère].
2. Il se peut que vous jugiez nécessaire d'intervenir dans les travaux que vous nous avez demandé d'effectuer sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date].
3. Vous avez l'intention d'évaluer nos travaux et, si vous les jugez appropriés, de les utiliser aux fins de l'audit des états financiers du groupe de [nom de l'entité mère].

En ce qui concerne les travaux que nous effectuerons sur les informations financières de [nom de la composante], [préciser la nature de la composante, par exemple filiale entièrement détenue, filiale, coentreprise, entreprise détenue comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût] de [nom de l'entité mère], nous confirmons ce qui suit :

1. Nous avons une compréhension suffisante de [indiquer les règles de déontologie applicables] pour pouvoir nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe, et nous nous y conformerons. En particulier, et en ce qui concerne [nom de l'entité mère] et les autres composantes du groupe, nous sommes indépendants au sens de [indiquer les règles de déontologie applicables] et nous sommes en conformité avec les dispositions applicables de [indiquer les règles] adoptées par [nom de l'autorité de réglementation].
2. Nous avons une compréhension des normes internationales d'audit et de [indiquer les autres normes nationales qui s'appliquent à l'audit des états financiers du groupe] qui est suffisante pour que nous puissions nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe et nous effectuerons nos travaux sur les informations financières de [nom de la composante] pour l'exercice clos le [date] conformément à ces normes.
3. Nous possédons les compétences particulières (par exemple, la connaissance du secteur d'activité) nécessaires à l'exécution des travaux portant sur les informations financières de la composante en cause.
4. Nous avons une compréhension de [indiquer le référentiel d'information financière applicable ou le manuel de procédures d'information financière du groupe] qui est suffisante pour que nous puissions nous acquitter des responsabilités qui nous incombent dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe.

Nous vous informerons de tout changement concernant les déclarations faites ci-dessus qui pourrait survenir au cours de nos travaux sur les informations financières de [nom de la composante].

[Signature de l'auditeur]

[Date]

[Adresse de l'auditeur]

Annexe 5

(Réf. : par. A58)

Éléments obligatoires et complémentaires du contenu de la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les éléments qu'il est obligatoire de communiquer à l'auditeur de la composante en application de la présente norme ISA figurent en italique.

Questions liées à la planification des travaux de l'auditeur de la composante :

- *une demande à l'auditeur de la composante de confirmer qu'il collaborera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, sachant dans quel contexte elle utilisera les travaux qu'il effectuera;*
- l'échéancier pour l'achèvement de l'audit;
- les dates prévues des visites de la part de la direction du groupe et de l'équipe affectée à l'audit du groupe, et des réunions avec la direction de la composante et l'auditeur de la composante;
- une liste des personnes clés à contacter;
- *les travaux à effectuer par l'auditeur de la composante, l'utilisation prévue de ces travaux, et la coordination prévue des travaux au début et au cours de l'audit, y compris l'intervention prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de la composante;*
- *les règles de déontologie qui s'appliquent à l'audit du groupe, notamment en matière d'indépendance, par exemple lorsque des textes légaux ou réglementaires interdisent à l'auditeur du groupe de demander aux auditeurs internes de lui fournir une assistance directe, il convient que l'auditeur du groupe se demande si l'interdiction s'étend également aux auditeurs des composantes et, le cas échéant, qu'il traite de cette question lorsqu'il communique avec les auditeurs des composantes¹;*
- *dans le cas d'un audit ou d'un examen des informations financières de la composante, le seuil de signification de la composante (et, le cas échéant, le ou les seuils de signification pour certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir) et le seuil au-delà duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme manifestement négligeables par rapport aux états financiers du groupe;*
- *une liste des parties liées dressée par la direction du groupe, l'identité de toute autre partie liée connue de l'équipe affectée à l'audit du groupe, et une demande à l'auditeur de la composante d'informer l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps opportun de l'existence de parties liées que la direction du groupe ou l'équipe elle-même n'a pas déjà identifiées;*

¹ Norme ISA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, paragraphe A31.

- les travaux à effectuer sur les opérations et les profits latents intra-groupe, ainsi que sur les soldes intra-groupe;
- des indications sur d'autres obligations en matière de rapport prévues par la loi, par exemple l'obligation de produire un rapport sur l'assertion de la direction du groupe concernant l'efficacité du contrôle interne;
- des instructions particulières relatives à l'examen des événements postérieurs à la date de clôture dans le cas où il peut y avoir un décalage entre l'achèvement des travaux sur les informations financières des composantes et la conclusion tirée par l'équipe affectée à l'audit du groupe sur les états financiers du groupe.

Questions liées à la réalisation des travaux de l'auditeur de la composante :

- les constatations de l'équipe affectée à l'audit du groupe à la suite des tests des contrôles qu'elle a effectués sur un système de traitement commun à tout ou partie des composantes, et les tests des contrôles à effectuer par l'auditeur de la composante;
- *les risques importants d'anomalies significatives identifiés pour ce qui regarde les états financiers du groupe, que ce soit en raison d'une fraude ou d'une erreur, qui sont à prendre en compte par l'auditeur de la composante dans la réalisation de ses travaux, et une demande à l'auditeur de la composante de communiquer en temps opportun tout autre risque important d'anomalies significatives identifié pour ce qui regarde les états financiers de groupe et résultant d'une fraude ou d'une erreur concernant la composante, ainsi que ses réponses à ces risques;*
- les constatations de la fonction d'audit interne par suite des travaux effectués sur les contrôles mis en place dans les composantes ou sur les contrôles relatifs aux composantes;
- une demande à l'auditeur de la composante de communiquer en temps opportun les éléments probants obtenus à la suite des travaux effectués sur les informations financières de la composante, qui contredisent les éléments probants sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe a initialement fondé son évaluation des risques au niveau du groupe;
- une demande de déclaration écrite quant au fait que la direction de la composante se soit conformée au référentiel d'information financière applicable ou que les différences entre les méthodes comptables appliquées aux informations financières de la composante et celles appliquées aux états financiers du groupe ont été communiquées;
- les éléments que l'auditeur de la composante doit consigner dans son dossier.

Autres informations :

- une demande à l'auditeur de la composante de communiquer les éléments suivants à l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps opportun :

- o les questions importantes concernant la comptabilité, l'information financière et l'audit, y compris les estimations comptables et les jugements qui s'y rapportent,
 - o les questions relatives à la capacité de la composante de poursuivre son exploitation,
 - o les questions relatives aux procès et aux litiges,
 - o les déficiences importantes du contrôle interne que l'auditeur de la composante a relevées au cours de la réalisation de ses travaux sur les informations financières de la composante, ainsi que les informations qui indiquent l'existence d'une fraude;
- une demande d'aviser le plus tôt possible l'équipe affectée à l'audit du groupe de tout événement important ou inhabituel;
- *une demande de communiquer les éléments énumérés au paragraphe 41 à l'équipe affectée à l'audit du groupe une fois achevés les travaux portant sur les informations financières de la composante.*

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

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

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

Copyright © 2009 International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du présent document à condition que ces copies servent à l'enseignement ou à des fins personnelles, qu'elles ne soient pas vendues ni diffusées, et que chaque copie porte la mention suivante : «Copyright © 2009 International Federation of Accountants (IFAC). *Tous droits réservés. Document utilisé avec la permission de l'IFAC. Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document.*» Autrement, sauf autorisation de la loi, il est nécessaire d'obtenir l'autorisation écrite de l'IFAC pour la reproduction, le stockage, la transmission ou autre utilisation semblable de ces documents. Pour ce faire, veuillez écrire à permissions@ifac.org.

La présente Norme internationale d'audit (ISA) 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 600, “Special considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)” © 2009 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Texte français de Norme internationale d'audit (ISA) 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières» © 2009 par l'International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 600, “Special considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)”.

Numéro ISBN : 978-1-60815-022-9.

Publié par :





**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

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