

Norme internationale d'audit (ISA)

Norme ISA 600, ASPECTS PARTICULIERS AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 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 published by IFAC*. 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.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 600
ASPECTS PARTICULIERS -
AUDITS D'ETATS FINANCIERS D'UN GROUPE**

**(Y COMPRIS L'UTILISATION DES TRAVAUX DES
AUDITEURS DES COMPOSANTS)**

(Applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes
ouvertes à compter du 15 décembre 2009)

SOMMAIRE

	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de cette Norme ISA	<u>1</u>
Date d'entrée en vigueur	<u>7</u>
Objectifs	<u>8</u>
Définitions	<u>9</u>
Diligences requises	
Responsabilités	<u>11</u>
Acceptation et maintien de la mission	<u>12</u>
<i>Termes de la mission</i>	<u>14</u>
Stratégie générale d'audit et programme de travail	<u>15</u>
Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement	<u>17</u>
Connaissance des auditeurs des composants	<u>19</u>
Caractère significatif	<u>21</u>
Réponses aux risques évalués	<u>24</u>
<i>Définition du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants</i>	<u>26</u>
Composants importants	<u>26</u>
Composants non importants	<u>28</u>
<i>Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants</i>	<u>30</u>
Composants importants – Evaluation des risques	<u>30</u>
Risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe –	
Procédures d'audit complémentaires	<u>31</u>
Processus de consolidation	<u>32</u>
Événements postérieurs à la clôture	<u>38</u>

Communication avec l'auditeur du composant	<u>40</u>
Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis	<u>42</u>
<i>Evaluation de la communication de l'auditeur d'un composant et du caractère adéquat de ses travaux</i>	<u>42</u>
<i>Caractère suffisant et approprié des éléments probants.....</i>	<u>44</u>
Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe	<u>46</u>
<i>Communication avec la direction du groupe</i>	<u>46</u>
<i>Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe.....</i>	<u>49</u>
Documentation	<u>50</u>
Modalités d'application et autres informations explicatives	
Composants soumis à un audit par la loi, la réglementation ou pour une autre raison	<u>A1</u>
Définitions	<u>A2</u>
<i>Composant</i>	<u>A2</u>
<i>Composant important.....</i>	<u>A5</u>
<i>Auditeur du composant</i>	<u>A7</u>
Responsabilités	<u>A8</u>
Acceptation et maintien de la mission	<u>A10</u>
<i>Connaissance du groupe à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission.....</i>	<u>A10</u>
<i>Attente quant à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.....</i>	<u>A13</u>
<i>Accès à l'information</i>	<u>A14</u>
<i>Termes de la mission</i>	<u>A20</u>
Stratégie générale d'audit et programme de travail	<u>A22</u>
Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement	<u>A23</u>
<i>Domaines sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance</i>	<u>A23</u>
<i>Instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe.....</i>	<u>A24</u>
<i>Fraudes.....</i>	<u>A27</u>
<i>Discussion entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants relative aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraudes.....</i>	<u>A28</u>
<i>Facteurs de risques</i>	<u>A30</u>
<i>Evaluation des risques</i>	<u>A31</u>

Connaissance des auditeurs des composants	<u>A32</u>
<i>Procédures à mettre en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant et source des éléments probants</i>	<u>A33</u>
<i>Règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe</i>	<u>A37</u>
<i>Compétence professionnelle de l'auditeur du composant</i>	<u>A38</u>
<i>Utilisation de la connaissance de l'auditeur d'un composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe</i>	<u>A39</u>
Caractère significatif	<u>A42</u>
Réponses aux risques évalués	<u>A47</u>
<i>Détermination du type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants</i>	<u>A47</u>
Composants importants	<u>A48</u>
Composants non importants	<u>A50</u>
<i>Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants</i>	<u>A54</u>
Processus de consolidation	<u>A56</u>
<i>Ajustements et reclassements de consolidation</i>	<u>A56</u>
Communication avec l'auditeur d'un composant	<u>A57</u>
Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis	<u>A61</u>
<i>Revue de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant</i>	<u>A61</u>
<i>Caractère suffisant et approprié des éléments probants</i>	<u>A62</u>
Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe	<u>A64</u>
<i>Communication avec la direction du groupe</i>	<u>A64</u>
<i>Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe</i>	<u>A66</u>

Annexe 1 - Exemple d'opinion d'audit avec réserve lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe

Annexe 2 - Exemples de sujets sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance

- Annexe 3 - Exemples de situations et de faits qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe
- Annexe 4 - Exemples de confirmations à obtenir de l'auditeur d'un composant
- Annexe 5 - Points requis et points complémentaires inclus dans la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 600, « Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».

Introduction

Champ d'application de cette Norme ISA

1. Les Normes Internationales d'Audit (*International Standards on Auditing, ISA*) s'appliquent aux audits de groupes. Cette Norme ISA traite des aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes, notamment ceux qui impliquent des auditeurs de composants.

2. Un auditeur peut trouver cette Norme ISA utile, adaptée selon les circonstances, lorsqu'il implique d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas des états financiers de groupe. Par exemple, un auditeur peut demander à un autre auditeur d'assister aux comptages des stocks ou de procéder à une inspection physique des immobilisations corporelles localisées dans un site éloigné.

3. L'auditeur d'un composant peut être tenu de par la loi, la réglementation ou toute autre raison d'exprimer une opinion sur les états financiers de ce composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'utiliser les éléments probants sur lesquels se fonde l'opinion d'audit des états financiers du composant en tant qu'éléments probants pour l'audit du groupe, toutefois les diligences requises par cette Norme ISA s'appliquent néanmoins. (Voir Par. A1)

4. En application de la Norme ISA 220¹, il est requis de l'associé responsable de l'audit du groupe d'être satisfait que les collaborateurs qui réalisent la mission d'audit du groupe, y compris les auditeurs des composants, ont collectivement les compétences et les aptitudes appropriées. L'associé responsable de l'audit du groupe est également responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission d'audit du groupe. [Plus haut]

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

5. L'associé responsable de la mission d'audit du groupe applique les diligences requises par la Norme ISA 220 que les travaux sur l'information financière de ce composant aient été réalisés par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou par l'auditeur d'un des composants. Cette Norme ISA aide l'associé responsable de l'audit du groupe à se conformer aux diligences requises par la Norme ISA 220 lorsque les auditeurs des composants réalisent les travaux sur l'information financière de ces composants.

6. Le risque d'audit varie en fonction du risque d'anomalies significatives dans les états financiers et du risque que l'auditeur ne détecte pas de telles anomalies². Dans un audit de groupe, ceci inclut le risque que l'auditeur du composant puisse ne pas détecter une anomalie significative dans l'information financière du composant qui pourrait résulter en une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe, et le risque que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse ne pas la détecter. Cette Norme ISA décrit les points que l'équipe affectée à l'audit du groupe prend en compte pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre sur l'information financière des composants par les auditeurs de ces derniers. Le but de cette implication dans les travaux des auditeurs des composants est de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur les états financiers du groupe. [\[Plus haut\]](#)

Date d'entrée en vigueur

7. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers d'un groupe pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 15 décembre 2009.

² La Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe A32.

Objectifs

8. Les objectifs de l'auditeur sont les suivants :
- (a) déterminer s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe ; et
 - (b) s'il agit en qualité d'auditeur des états financiers du groupe :
 - (i) de communiquer clairement avec les auditeurs des composants l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et leurs conclusions ; et
 - (ii) de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. [Plus haut]

Définitions

9. Pour les besoins des Normes ISA, les termes ci-après ont la signification suivante :
- (a) Composant – entité ou segment d'activité pour lesquelles la direction du groupe ou la direction des composants établit une information financière qui devra être incluse dans les états financiers du groupe ; (Voir Par. A2 – A4)
 - (b) Auditeur d'un composant – un auditeur qui, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, réalise des travaux sur l'information financière relative au composant pour les besoins de l'audit du groupe ; (Voir Par. A7)
 - (c) Direction du composant – dirigeants responsables de l'établissement de l'information financière d'un composant ;
 - (d) Seuil de signification d'un composant : seuil de signification déterminé pour un composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
 - (e) Groupe – ensemble des composants dont l'information financière est incluse dans les états financiers du groupe. Ce groupe comporte toujours plus d'un composant ; (Voir Par. A4)
 - (f) Audit du groupe – audit des états financiers du groupe ;
 - (g) Opinion d'audit sur le groupe – opinion d'audit portant 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 de celui-ci qui est émis au nom du cabinet. Lorsque des auditeurs mènent conjointement l'audit du groupe, les associés de chaque cabinet et leur équipe constituent collectivement l'associé responsable de l'audit du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe. Cette Norme ISA ne traite toutefois pas des relations entre les co-auditeurs ni des travaux que l'un des co-auditeurs effectue en relation avec ceux de l'autre ;
- (i) Equipe affectée à l'audit du groupe – associés, y compris l'associé responsable de l'audit du groupe, et collaborateurs qui définissent la stratégie générale d'audit du groupe, communiquent avec les auditeurs des composants, réalisent les travaux sur le processus de consolidation, et évaluent les conclusions tirées des éléments probants fondant l'opinion exprimée sur les états financiers du groupe ;
- (j) Etats financiers du groupe – états financiers qui incluent les informations financières de plus d'un composant. Le terme "états financiers du groupe" se réfère également aux états financiers combinés agréant l'information financière établie par des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun ;
- (k) Direction du groupe – dirigeants responsables de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe ;
- (l) Contrôles généraux au niveau du groupe – contrôles conçus, mis en place et suivis par la direction du groupe pour l'élaboration de l'information financière du groupe ;
- (m) Composant important – composant identifié par l'équipe affectée à l'audit du groupe qui (i) individuellement représente une contribution financière importante au niveau du groupe ou (ii), en raison de sa nature ou des circonstances particulières, est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers de celui-ci. (Voir Par. A5 – A6) **[Plus haut]**

10. La référence au "référentiel comptable applicable" signifie le référentiel comptable qui s'applique aux états financiers du groupe. La référence au "processus de consolidation" comprend :

- (a) l'enregistrement, l'évaluation, la présentation et les informations fournies relatives à l'information financière des composants comprise dans les états financiers du groupe et résultant de leur consolidation selon la méthode de l'intégration globale ou proportionnelle, ou selon la méthode de mise en équivalence ou du coût ; et
- (b) l'agrégation dans les états financiers combinés de l'information financière des composants qui n'ont pas de société mère mais sont sous contrôle commun. [Plus haut]

Diligences requises

Responsabilités

11. L'associé responsable de l'audit du groupe est responsable de la direction, de la supervision et de la réalisation de l'audit du groupe selon les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires applicables ; il s'assure également que le rapport d'audit émis est approprié en la circonstance³. En conséquence, le rapport d'audit sur les états financiers du groupe ne doit pas faire référence à un auditeur d'un composant, à moins que la loi ou la réglementation ne requière une telle mention. Si une telle référence est requise par la loi ou la réglementation, le rapport de l'auditeur doit indiquer que cette référence ne réduit pas la responsabilité de l'associé responsable de l'audit du groupe ou celle de l'associé signataire au nom du cabinet portant sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. (Voir Par. A8 – A9)

Acceptation et maintien de la mission

12. En appliquant la Norme ISA 220, l'associé responsable de l'audit du groupe doit déterminer si l'on peut anticiper que des éléments probants suffisants et appropriés en rapport avec le processus de consolidation et l'information financière des composants sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe puissent être raisonnablement recueillis. A cette fin, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante du groupe, de ses composants et de leur environnement afin d'identifier les composants qui sont susceptibles d'être d'importants. Lorsqu'il est prévu que les auditeurs des composants

³ Norme ISA 220, paragraphe 15.

effectuent les travaux sur l'information financière de ces composants, l'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer si l'équipe affectée à l'audit du groupe sera en mesure d'être impliquée dans leurs travaux dans une proportion jugée nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir Par. A10 – A12) [Plus haut]

13. Si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :

- (a) qu'il ne sera pas possible pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés en raison des restrictions imposées par la direction du groupe ; et
- (b) que l'incidence possible de cette restriction résultera dans une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe⁴,

l'associé responsable du groupe doit :

- (a) soit, dans le cas d'une nouvelle mission, ne pas l'accepter ou, dans le cas d'une mission récurrente, se démettre de celle-ci lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable ;
- (b) soit, lorsque la loi ou la réglementation interdit à un auditeur de refuser une mission ou de s'en démettre après avoir effectué l'audit des états financiers du groupe autant qu'il était possible de le faire, formuler une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers du groupe. (Voir Par. A13 – A19)

Termes de la mission

14. L'associé responsable de l'audit du groupe doit, en application de la Norme ISA 210⁵, convenir des termes de la mission d'audit du groupe. (Voir Par. A20 – A21) [Plus haut]

Stratégie générale d'audit et programme de travail

15. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit établir une stratégie générale d'audit du groupe, ainsi qu'un programme de travail conformément à la Norme ISA 300⁶.

⁴ Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

⁵ Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit ».

⁶ Norme ISA 300, « Planification d'un audit d'états financiers », paragraphes 7-12.

16. L'associé responsable de l'audit du groupe doit revoir la stratégie générale d'audit du groupe et le programme de travail. (Voir Par. A22)

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

17. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une connaissance de l'entité et de son environnement⁷. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit :

- (a) approfondir sa connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, y compris des contrôles généraux au niveau du groupe, acquise au moment de la phase d'acceptation de la mission ou de la revue effectuée pour son maintien ; et
- (b) acquérir une connaissance du processus de consolidation, y compris des instructions adressées par la direction du groupe aux composants. (Voir Par. A23 – A29) [Plus haut]

18. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit acquérir une connaissance suffisante pour :

- (a) confirmer ou réviser son identification initiale des composants qui sont susceptibles d'être importants ; et
- (b) évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs⁸. (Voir Par. A30 – A31)

Connaissance des auditeurs des composants

19. Si l'équipe affectée à l'audit du groupe envisage de demander à l'auditeur d'un composant d'effectuer les travaux sur l'information financière du composant, celle-ci doit prendre connaissance des points suivants : (Voir Par. A32 – A35)

- (a) la compréhension par l'auditeur du composant et sa capacité à se conformer aux règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; (Voir Par. A37) [Plus haut]

⁷ Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

⁸ Norme ISA 315.

- (b) les compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; (Voir Par. A38)
- (c) la possibilité d'être impliqué dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ;
et
- (d) si l'auditeur du composant exerce dans un environnement réglementé dans lequel les auditeurs sont activement contrôlés. (Voir Par. A36)

20. Si l'auditeur d'un composant ne se conforme pas aux règles d'indépendance qui sont pertinentes pour l'audit du groupe, ou que l'équipe affectée à l'audit du groupe a de sérieux doutes quant aux autres questions énumérées au paragraphe 19(a)-(c), cette dernière doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière du composant sans demander à l'auditeur de ce dernier d'effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant. (Voir Par. A39 – A41) [Plus haut]

Caractère significatif

21. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer : (Voir Par. A43)
- (a) le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble au moment de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe ;
 - (b) si, dans les circonstances spécifiques du groupe, il existe des flux particuliers d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans les états financiers du groupe pour lesquels on pourrait raisonnablement s'attendre à ce que des anomalies de montants inférieurs au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble influencent les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers du groupe, le(s) seuil(s) de signification à appliquer à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies ;
 - (c) le seuil de signification retenu au niveau des composants pour lesquels les auditeurs de ces composants effectueront un audit ou un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que les anomalies cumulées non corrigées et non détectées dans les états financiers du groupe soient supérieures au seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble, le seuil de signification au

niveau d'un composant doit être inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble ; (Voir Par. A43 – A44)

- (d) le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe. (Voir Par. A45)

22. Lorsque les auditeurs des composants effectueront un audit pour les besoins de celui du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié du seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant. (Voir Par. A46)

23. Si un composant est soumis à un audit par la loi, la réglementation ou une autre raison, et que l'équipe affectée à l'audit du groupe décide d'utiliser cet audit pour fournir des éléments probants pour l'audit du groupe, cette dernière doit déterminer si :

- (a) le seuil de signification fixé pour les états financiers du composant pris dans leur ensemble ; et
- (b) le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant,

satisfont aux diligences requises par cette Norme ISA. [Plus haut]

Réponses aux risques évalués

24. L'auditeur est tenu de concevoir et de mettre en place des mesures appropriées pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives dans les états financiers⁹. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer le type de travaux qu'elle entend mettre en œuvre par elle-même ou par l'intermédiaire des auditeurs des composants sur l'information financière des composants (voir paragraphes 26-29). Cette dernière doit également déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de son implication dans les travaux des auditeurs des composants (voir paragraphe 30-31). (Voir Par. A47) [Plus haut]

25. Si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à réaliser sur le processus de consolidation ou sur l'information financière des composants reposent sur l'hypothèse selon laquelle les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si les contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés

⁹ Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

au niveau des assertions, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit tester, ou demander à l'auditeur du composant de tester, l'efficacité du fonctionnement de ces contrôles.

Définition du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants (Voir Par. A47)

Composants importants

26. Pour un composant qui est important en raison de sa contribution individuelle aux états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant pour le compte de ladite équipe, doit effectuer un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant. [Plus haut]

27. Pour un composant qui est important du fait qu'il est susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives pour les états financiers du groupe en raison de sa nature ou de circonstances spécifiques, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur d'un composant pour le compte de ladite équipe, doit mettre en œuvre un ou plusieurs des travaux suivants :

- (a) l'audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification fixé pour le composant ;
- (b) l'audit d'un ou plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, au regard de la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ; (Voir Par. A48)
- (c) des procédures d'audit spécifiques en relation avec la possibilité de risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. (Voir Par. A49)

Composants non importants

28. Pour les composants non importants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit mettre en œuvre des procédures analytiques au niveau du groupe. (Voir Par. A50) [Plus haut]

29. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe considère que des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit du groupe ne seront pas recueillis à partir :

- (a) des travaux effectués sur l'information financière des composants importants ;
- (b) des travaux effectués sur les contrôles généraux au niveau du groupe et sur le processus de consolidation ; et
- (c) des procédures analytiques réalisées au niveau du groupe ;

L'équipe doit sélectionner des composants qui ne sont pas importants et réaliser sur l'information financière de chacun de ces composants, ou demander à l'auditeur du composant de les réaliser, un ou plusieurs des travaux suivants : (Voir Par. A51 – A53) [Plus haut]

- un audit de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies ;
- un examen limité de l'information financière du composant en appliquant le seuil de signification du composant ;
- des procédures spécifiques.

L'équipe affectée à l'audit du groupe doit modifier périodiquement la sélection des composants. [Plus haut]

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir Par. A54 – A55)

Composants importants – Evaluation des risques

30. Si l'auditeur d'un composant effectue l'audit de l'information financière d'un composant important, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. La nature, le calendrier et l'étendue de cette implication varient en fonction de la connaissance qu'a l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant, mais doit comporter au minimum :

- (a) un entretien avec l'auditeur du composant ou avec la direction de celui-ci des secteurs d'activités du composant qui sont importants au niveau du groupe ;

- (b) un entretien avec l'auditeur du composant quant à la possibilité d'anomalies significatives dans l'information financière de ce composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs ; et
- (c) une revue de la documentation de l'auditeur du composant portant sur les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. Une telle documentation peut prendre la forme d'un mémorandum donnant la conclusion de l'auditeur du composant au regard des risques importants identifiés. [Plus haut]

Risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe – Procédures d'audit complémentaires

31. Si des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ont été identifiés dans un composant pour lequel l'auditeur de ce composant réalise les travaux, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer la nécessité d'effectuer des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe. Sur la base de sa connaissance de l'auditeur du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il est nécessaire d'être impliquée dans la réalisation des procédures d'audit complémentaires.

Processus de consolidation

32. En application du paragraphe 17, l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert la connaissance des contrôles généraux au niveau du groupe et du processus de consolidation, y compris des instructions émises par la direction du groupe à l'attention des composants. En application du paragraphe 25, l'équipe affectée à l'audit du groupe, ou l'auditeur du composant à la demande de cette dernière, vérifie l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe si la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer sur le processus de consolidation sont fondés sur l'attente que les contrôles généraux au niveau du groupe fonctionnent efficacement, ou si des contrôles de substance seuls ne peuvent fournir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau des assertions. [Plus haut]

33. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur le processus de consolidation pour répondre aux risques évalués

d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe résultant du processus de consolidation. Cette démarche doit comporter le fait de déterminer si tous les composants ont été inclus dans les états financiers du groupe.

34. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et des reclassements de consolidation, et doit évaluer s'il existe un facteur de risque quelconque de fraudes ou des indices de biais possibles introduits par la direction. (Voir Par. A56)

35. Si l'information financière d'un composant n'a pas été établie en appliquant les mêmes méthodes comptables que celles suivies pour établir les états financiers du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si l'information financière de ce composant a été correctement ajustée pour les besoins de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe.

36. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer si l'information financière identifiée dans la communication faite par l'auditeur du composant (voir paragraphe 41(c)) est celle qui est incluse dans les états financiers du groupe.

37. Lorsque les états financiers du groupe incluent des états financiers d'un composant dont la date de clôture de la période est différente de celle du groupe, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des ajustements appropriés ont été enregistrés dans les états financiers de ce composant conformément au référentiel comptable applicable. [Plus haut]

Événements postérieurs à la clôture

38. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants effectuent l'audit de l'information financière de composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe ou les auditeurs des composants doivent mettre en œuvre des procédures destinées à identifier les événements qui ont pu survenir dans ces composants entre les dates auxquelles l'information financière de ces derniers a été arrêtée et la date du rapport d'audit portant sur les états financiers du groupe, et qui peuvent nécessiter des ajustements dans les états financiers de ce dernier ou des informations à fournir dans ceux-ci.

39. Lorsque les auditeurs des composants effectuent des travaux autres que l'audit de l'information financière des composants, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à ces auditeurs de lui indiquer s'ils ont eu connaissance d'événements qui peuvent nécessiter un ajustement des états financiers du groupe ou une information à fournir dans ceux-ci.

Communication avec l'auditeur du composant

40. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ses instructions à l'auditeur du composant en temps voulu. Cette communication doit décrire les travaux à réaliser, l'utilisation que l'équipe entend faire de leurs travaux, ainsi que la forme et le contenu de la communication qu'elle attend de cet auditeur. Cette communication doit également inclure :
(Voir Par. A57, A58, A60) [Plus haut]

- (a) une demande au terme de laquelle l'auditeur du composant, connaissant le contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, confirme qu'il coopérera avec celle-ci ; (Voir Par. A59)
- (b) les règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les règles d'indépendance ;
- (c) dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification fixé pour ce composant (ainsi que, le cas échéant, le (ou les) seuils(s) pour des flux d'opérations ou de soldes de comptes particuliers, ou d'informations spécifiques à fournir) et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent pas être considérées comme clairement insignifiantes aux niveaux des états financiers du groupe ;
- (d) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui peuvent concerner les travaux de l'auditeur du composant. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les autres risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau du composant provenant de fraudes ou résultant d'erreurs et affectant les états financiers du groupe et la manière dont il a répondu à ces risques ;
- (e) une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et de toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance. L'équipe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les

parties liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe ou par elle-même. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer s'il convient de mentionner ces dernières aux autres auditeurs des composants.

41. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à l'auditeur du composant de lui communiquer les points pertinents pour ses conclusions sur l'audit du groupe. Cette communication doit comprendre : (Voir Par. A60) [Plus haut]

- (a) la confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux règles d'éthique pertinentes pour l'audit du groupe, y compris les règles d'indépendance et de compétence professionnelle ;
- (b) la confirmation par l'auditeur du composant qu'il s'est conformé aux instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- (c) l'identification de l'information financière du composant sur laquelle portent les conclusions de l'auditeur du composant ;
- (d) les informations portant sur les cas de non-respect des textes législatifs ou réglementaires qui pourrait entraîner une anomalie significative au niveau des états financiers du groupe ;
- (e) une liste des anomalies non corrigées dans l'information financière du composant (la liste n'a pas à inclure les anomalies qui sont en-dessous du seuil des anomalies clairement insignifiantes communiqué par l'équipe affectée à l'audit du groupe ; (Voir Par. 40(c))
- (f) des indices de biais possibles introduits par la direction ;
- (g) toute faiblesse significative du contrôle interne identifiée au niveau du composant ;
- (h) les autres points importants que l'auditeur du composant a communiqués, ou envisage de communiquer, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, y compris ceux concernant une fraude ou une fraude suspectée impliquant la direction du composant, des membres du personnel qui ont un rôle important dans le contrôle interne du composant ou d'autres personnes lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans l'information financière du composant ;
- (i) tout autre point qui peut être d'intérêt pour l'audit du groupe, ou dont l'auditeur du composant souhaite attirer l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe, y

compris les exceptions relevées dans les déclarations de la direction du composant que l'auditeur de ce dernier avaient demandées à celle-ci ; et

- (j) la synthèse des points relevés, les conclusions ou l'opinion de l'auditeur du composant.

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Evaluation de la communication de l'auditeur d'un composant et du caractère adéquat de ses travaux

42. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer les éléments communiqués par les auditeurs des composants (voir paragraphe 41). Pour ce faire, l'équipe doit :

- (a) s'entretenir des points importants résultant de l'évaluation des éléments communiqués avec l'auditeur ou la direction du composant, et avec la direction du groupe, selon les cas ; et
- (b) déterminer s'il convient de revoir d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant. (Voir Par. A61)

43. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que les travaux de l'auditeur du composant sont insuffisants, l'équipe doit déterminer quelles sont les procédures supplémentaires à mettre en œuvre, et si ces procédures sont à réaliser par l'auditeur du composant ou par elle-même. [Plus haut]

Caractère suffisant et approprié des éléments probants

44. L'auditeur est tenu de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et de lui donner de cette façon la possibilité de tirer des conclusions raisonnables sur lesquels fonder son opinion d'audit¹⁰. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit évaluer si des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis à partir des procédures d'audit réalisées sur le processus de consolidation et des travaux effectués par les membres de l'équipe et les auditeurs des composants sur l'information financière des composants, sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. (Voir Par. A62) [Plus haut]

¹⁰ Norme ISA 200, paragraphe 17.

45. L'associé responsable de l'audit du groupe doit évaluer l'incidence sur l'opinion d'audit du groupe de toutes anomalies non corrigées (qu'elles aient été identifiées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) et de toutes les situations où il n'a pas été possible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. (Voir Par. A63)

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe

46. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit déterminer quelles ont été les faiblesses identifiées au sein du contrôle interne afin de les signaler aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise 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 compte :

- (a) les faiblesses des contrôles internes généraux au niveau du groupe que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées ;
- (b) les faiblesses du contrôle interne que l'équipe affectée à l'audit du groupe a identifiées dans les contrôles internes des composants ; et
- (c) les faiblesses du contrôle interne que les auditeurs de composants ont portées à l'attention de l'équipe affectée à l'audit du groupe. [Plus haut]

47. Lorsqu'une fraude a été décelée par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou portée à son attention par l'auditeur d'un composant (voir paragraphe 41(h)), ou qu'une information indique qu'une fraude peut exister, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer ce fait en temps voulu au niveau hiérarchique approprié de la direction du groupe afin d'informer les personnes ayant la responsabilité première de la prévention et de la détection des fraudes d'une question qui relève de leur responsabilité. (Voir Par. A64)

48. Il peut être exigé de l'auditeur d'un composant par la loi, la réglementation ou toute autre raison, d'exprimer une opinion sur les états financiers d'un composant. Dans ce cas,

¹¹ Norme ISA 265, « Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction ».

l'équipe affectée à l'audit du groupe doit demander à la direction du groupe d'informer la direction du composant de tout point dont l'équipe affectée à l'audit du groupe viendrait à avoir connaissance et qui pourrait être important au niveau des états financiers du composant, mais pour lequel la direction de ce dernier pourrait ne pas avoir connaissance. Si la direction du groupe refuse de communiquer le point à la direction du composant, l'équipe affectée à l'audit du groupe doit s'entretenir de cette situation avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe. Si le point reste non résolu, l'équipe affectée à l'audit du groupe, sous réserve des aspects légaux et règles professionnelles relatifs à la confidentialité, doit apprécier s'il convient de recommander à l'auditeur du composant de ne pas émettre son rapport sur les états financiers du composant jusqu'à ce que ce point soit résolu. (Voir Par. A65) [Plus haut]

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

49. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit communiquer les questions suivantes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, en plus de celles requises par la Norme ISA 260¹² et d'autres Normes ISA : (Voir Par. A66)

- (a) une présentation d'ensemble du type de travaux à réaliser sur l'information financière des composants ;
- (b) une présentation d'ensemble de la nature de l'implication prévue de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux à réaliser par les auditeurs des composants sur l'information financière de ceux qui sont importants ;
- (c) les cas où l'évaluation faite par l'équipe affectée à l'audit du groupe des travaux de l'auditeur d'un composant donne lieu à interrogation quant à la qualité de ses travaux ;
- (d) toutes limitations à l'étendue de l'audit du groupe, par exemple, lorsque l'accès à l'information peut avoir été restreint ;
- (e) les fraudes ou fraudes suspectées impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle important dans les contrôles généraux au niveau du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les états financiers du groupe.

¹² Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ».

Documentation

50. L'équipe affectée à l'audit du groupe doit inclure dans la documentation d'audit les aspects suivants¹³ :

- (a) une liste des composants, indiquant ceux qui sont importants et le type de travaux réalisés sur l'information financière de ceux-ci ;
- (b) la nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux réalisés par les auditeurs des composants importants y compris, le cas échéant, la revue éventuelle de toute ou partie de la documentation d'audit des auditeurs des composants, et les conclusions s'y rapportant ;
- (c) les communications écrites entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants concernant les instructions qui leur ont été données par celle-ci. [Plus haut]

Modalités d'application et autres informations explicatives

Composants soumis à un audit par la loi, la réglementation ou pour une autre raison

(Voir Par. 3)

A1. Les facteurs qui peuvent influencer sur la décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe d'utiliser ou non un audit exigé par la loi, la réglementation ou pour une autre raison pour recueillir des éléments probants comprennent :

- les différences entre le référentiel comptable appliqué pour l'établissement des états financiers du composant et celui appliqué pour l'établissement des états financiers du groupe ;
- les différences entre les normes d'audit et autres normes appliquées par l'auditeur du composant et celles suivies pour l'audit des états financiers du groupe ;

¹³ Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8-11, et A6.

- l'achèvement ou non de l'audit des états financiers du composant en temps voulu par rapport au calendrier arrêté par le groupe.

Définitions

Composant (Voir Par. 9(a))

A2. La structure d'un groupe affecte la manière dont les composants sont identifiés. Par exemple, le système d'élaboration de l'information financière du groupe peut être basé sur une structure organisationnelle qui prévoit que l'information financière soit préparée par une entité mère et qu'une ou plusieurs filiales, co-entreprises, ou participations détenues soient reflétées selon la méthode de la mise en équivalence ou la méthode du coût ; ou encore par un siège avec plusieurs divisions ou succursales ; ou une combinaison des deux. Quelques groupes, cependant, peuvent organiser leur système d'élaboration de l'information financière par fonction, par procédé de fabrication, par type de produits ou de services (ou par groupes de produits ou de services), ou par zones géographiques. Dans ces cas, l'entité ou le secteur d'activité pour lequel la direction du groupe ou du composant établit l'information financière incluse dans les états financiers du groupe peut être une fonction, un procédé de fabrication, un type de produits ou de services (ou un groupe de produits ou de services), ou une zone géographique. [Plus haut]

A3. Différents niveaux de composants peuvent exister au sein du système d'élaboration de l'information financière du groupe, auquel cas il peut être plus approprié d'identifier les composants à différents niveaux d'agrégation plutôt qu'individuellement.

A4. Les composants agrégés à un certain niveau peuvent constituer un composant pour les besoins de l'audit du groupe ; Toutefois, un tel composant peut aussi établir des états financiers du groupe qui comprennent l'information financière des composants qui le constituent (c'est-à-dire : un sous-groupe). Cette Norme ISA peut par conséquent être appliquée par différents associés responsables de sous-groupes ou par les équipes affectées à l'audit de ces sous-groupes au sein d'un groupe plus important.

Composant important (Voir Par. 9(m))

A5. Dès lors que l'importance financière d'un composant pris individuellement augmente, les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe s'accroissent généralement. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut appliquer un pourcentage à un critère de référence choisi pour aider à identifier les composants qui, individuellement, ont une importance financière. L'identification d'un critère de référence et la détermination d'un pourcentage à appliquer à celui-ci implique l'exercice du jugement professionnel. En fonction de la nature et de circonstances propres au groupe, les critères de référence appropriés peuvent inclure les actifs du groupe, ses passifs, les flux de trésorerie, le résultat ou le chiffre d'affaires. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut considérer que les composants qui excèdent 15% du critère de référence retenu sont des composants importants. Un pourcentage plus élevé ou plus bas peut, cependant, s'avérer approprié dans certaines circonstances. [Plus haut]

A6. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi identifier un composant comme susceptible de comporter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe du fait de sa nature ou de circonstances particulières (c'est-à-dire des risques qui nécessitent une attention particulière dans le cadre de l'audit¹⁴). Par exemple, un composant pourrait être responsable d'opérer sur le marché des changes et ainsi exposer le groupe à un risque important d'anomalies significatives, même si ce composant n'a pas, indépendamment, une importance financière au niveau du groupe.

Auditeur du composant (Voir Par. 9(b))

A7. Un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, à la demande de l'équipe affectée à l'audit du groupe, effectuer des travaux sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe. Lorsque ceci est le cas, ce membre de l'équipe est aussi considéré comme un auditeur du composant. [Plus haut]

¹⁴ Norme ISA 315, paragraphes 27-29.

Responsabilités (Voir Par. 11)

A8. Bien que les auditeurs des composants puissent effectuer des travaux sur l'information financière de ceux-ci pour les besoins de l'audit du groupe et, à ce titre, sont responsables de leurs constatations, de leurs conclusions ou de leurs opinions, l'associé ou le cabinet responsable de l'audit du groupe reste responsable de l'opinion d'audit exprimée sur le groupe.

A9. Lorsque l'opinion d'audit sur le groupe est modifiée du fait que l'équipe affectée à l'audit du groupe n'a pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant l'information financière d'un ou de plusieurs composants, le paragraphe motivant l'opinion modifiée contenu dans le rapport d'audit sur les états financiers du groupe décrit les raisons de cette impossibilité sans faire référence à l'auditeur du composant, à moins qu'une telle référence ne soit nécessaire pour une explication adéquate des circonstances¹⁵.

Acceptation et maintien de la mission

Connaissance du groupe à l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission (Voir Par. 12)

A10. Dans le cas d'une nouvelle mission, la connaissance du groupe et de ses composants ainsi que de leur environnement par l'équipe affectée à l'audit du groupe, peut être acquise à partir :

- des informations fournies par la direction du groupe ;
- de la communication avec la direction du groupe ; et
- le cas échéant, de la communication avec l'équipe précédente affectée à l'audit du groupe, la direction des composants ou les auditeurs de ceux-ci. [Plus haut]

A11. La connaissance du groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure des points tels que :

- la structure du groupe, y compris sa structure juridique et organisationnelle (par exemple : la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisée) ;

¹⁵ Norme ISA 705, paragraphe 20.

- les activités opérationnelles des composants qui sont importantes au niveau du groupe, y compris l'environnement du secteur d'activité et sa réglementation, ainsi que l'environnement économique et politique dans lequel ces activités sont exercées ;
- l'utilisation de sociétés de services, y compris les centres de services partagés ;
- la description des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- la complexité du processus de consolidation ;
- le fait de savoir si les auditeurs des composants qui ne font pas partie du cabinet ou de l'organisation de l'associé responsable de la mission effectueront les travaux sur l'information financière de l'un quelconque des composants, et le raisonnement sous-jacent de la direction du groupe pour décider de désigner plus d'un auditeur ;
- le fait de savoir si l'équipe affectée à l'audit du groupe :
 - a un accès sans restriction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, à la direction du groupe, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise du composant et à la direction de ce dernier, à l'information du composant et aux auditeurs de celui-ci (y compris à leur documentation d'audit que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter) ; et
 - est en mesure de réaliser les travaux nécessaires sur l'information financière des composants. [Plus haut]

A12. Dans le cas d'une mission récurrente, la possibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés peut être affectée par des changements importants, tels que :

- des changements dans la structure du groupe (par exemple : des acquisitions, des cessions, des réorganisations, ou des changements dans la manière dont le système d'élaboration de l'information financière du groupe est organisée) ;
- des changements dans les activités opérationnelles des composants qui sont importantes au niveau du groupe ;
- des changements dans la composition des personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, dans la direction du groupe ou dans la direction générale des composants importants ;

- des interrogations de la part de l'équipe affectée à l'audit du groupe quant à l'intégrité et la compétence de la direction du groupe ou de la direction des composants ;
- des changements dans les contrôles généraux au niveau du groupe ;
- des changements dans le référentiel comptable applicable. [Plus haut]

Attente quant à l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés (Voir Par. 13)

A13. Un groupe peut être constitué seulement de composants qui ne sont pas considérés importants. Dans ces situations, l'associé responsable de l'audit du groupe peut raisonnablement s'attendre à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe si l'équipe affectée à l'audit du groupe est en mesure :

- (a) d'effectuer les travaux sur l'information financière de quelques-uns des composants ; et
- (b) d'être impliquée dans les travaux effectués par les auditeurs des composants sur l'information financière d'autres composants à un degré nécessaire pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés.

Accès à l'information (Voir Par. 13)

A14. L'accès à l'information par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être restreinte par des circonstances qui peuvent ne pas être évitées par la direction du groupe ; par exemple à cause des lois relatives à la confidentialité de l'information ou du devoir de réserve sur des données privées, ou encore du refus de l'auditeur d'un composant de donner accès à la documentation d'audit que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter. Cet accès peut aussi être restreint par la direction du groupe. [Plus haut]

A15. Lorsque l'accès à l'information est limité par les circonstances, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut encore être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; cependant, ceci devient moins réalisable dès que l'importance du composant s'accroît. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut ne pas avoir accès aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, à la direction, ou à l'auditeur (y compris à

la documentation d'audit concernée que l'équipe souhaite consulter) d'un composant comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence. Si le composant n'est pas important et que l'équipe affectée à l'audit du groupe a, à sa disposition, un jeu complet d'états financiers du composant, y compris le rapport d'audit portant sur ceux-ci, et a accès à l'information détenue par la direction du groupe concernant ce composant, l'équipe peut conclure que cette information constitue un élément probant suffisant et approprié concernant celui-ci. Toutefois, si le composant est important, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de se conformer aux diligences requises par cette Norme ISA et pertinentes en la circonstance pour l'audit du groupe. Notamment, l'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de satisfaire aux exigences des paragraphe 30-31 concernant l'implication dans les travaux de l'auditeur du composant, et par conséquent, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ce composant. L'incidence de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est explicitée dans la Norme ISA 705. [Plus haut]

A16. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne sera pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsque la direction du groupe lui restreint l'accès à l'information d'un composant important ou à l'auditeur de ce composant.

A17. Bien que l'équipe affectée à l'audit du groupe puisse être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés lorsqu'une telle restriction touche un composant considéré comme non important, les raisons de cette restriction peuvent avoir une incidence sur l'opinion d'audit exprimée sur le groupe. Par exemple, elle peut affecter la fiabilité des réponses de la direction du groupe aux demandes d'informations formulées par l'équipe affectée à l'audit du groupe, ainsi que les déclarations de la direction faites à l'équipe.

A18. La loi ou la réglementation peut interdire à l'associé responsable de l'audit du groupe de refuser une mission ou de s'en démettre. Par exemple, dans certains pays, l'auditeur est nommé pour une période déterminée et n'est pas autorisé à se démettre avant l'expiration du terme. De même, dans le secteur public, la possibilité pour l'auditeur de refuser ou de se démettre d'une mission peut ne pas lui être donnée en raison de la nature du mandat public ou de considérations d'intérêt public. Dans de telles circonstances, cette norme ISA s'applique néanmoins à l'audit du groupe, et l'incidence de l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit

de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est explicitée dans la Norme ISA 705.

A19. L'annexe 1 donne un exemple de rapport d'audit contenant une opinion avec réserve fondée sur l'impossibilité pour l'équipe affectée à l'audit du groupe de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant important comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence mais pour lequel, selon le jugement de l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'effet sur les états financiers est significatif mais non diffus. [Plus haut]

Termes de la mission (Voir Par. 14)

A20. Les termes de la mission précisent le référentiel comptable applicable¹⁶. Des points supplémentaires peuvent être ajoutés dans les termes d'une mission d'audit d'un groupe, pour préciser par exemple :

- que la communication entre l'équipe affectée à la mission et les auditeurs des composants ne devrait être soumise à restrictions que dans les limites imposées par la loi ou la réglementation ;
- que les communications importantes entre les auditeurs des composants, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise des composants et la direction de ces derniers, y compris la communication des faiblesses significatives du contrôle interne, devraient être également mentionnées à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- que les communications importantes entre les autorités de contrôle et les composants concernant les points touchant à l'élaboration de l'information financière devraient être mentionnées à l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- que l'équipe affectée à l'audit du groupe devrait être autorisée dans la mesure où elle le considère nécessaire :
 - à avoir accès à l'information des composants, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des composants et à leur direction, ainsi qu'aux auditeurs des composants (y compris à la documentation d'audit concernée recherchée par l'équipe) ; et

¹⁶ Norme ISA 210, paragraphe 8.

- à effectuer des travaux sur l'information financière au niveau des composants ou à demander à l'auditeur d'un composant de les effectuer.

A21. Les restrictions imposées :

- à l'équipe affectée à l'audit du groupe d'accéder à l'information des composants, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise de ceux-ci ou à leur direction, ou aux auditeurs de ces derniers (y compris à la documentation d'audit concernée que l'équipe souhaite consulter) ; et
- à l'étendue des travaux à réaliser sur l'information financière des composants,

après que l'associé responsable de la mission ait accepté la mission d'audit du groupe, constituent une impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés qui peut avoir une incidence sur l'opinion d'audit sur le groupe. Dans des circonstances exceptionnelles, ces restrictions peuvent même conduire à se démettre de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation applicable. [\[Plus haut\]](#)

Stratégie générale d'audit et programme de travail (Voir [Par. 16](#))

A22. La revue de la stratégie générale d'audit du groupe et du programme de travail par l'associé responsable de l'audit du groupe est une phase importante dans l'exercice de sa responsabilité dans la direction de la mission d'audit du groupe.

Connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement

Domaines sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance (Voir [Par. 17](#))

A23. La Norme ISA 315¹⁷ fournit des modalités d'application sur les domaines que l'auditeur peut prendre en compte lors de sa prise de connaissance du secteur d'activité, de la réglementation et des autres facteurs externes qui affectent l'entité, y compris le référentiel comptable applicable ; du type d'entité, de ses objectifs et de sa stratégie ainsi que des risques liés à l'activité ; ainsi que de ses outils de mesure et de revue de ses performances financières. [L'Annexe 2](#) de la présente Norme ISA fournit des exemples de sujets spécifiques à un groupe, y compris le processus de consolidation. [\[Plus haut\]](#)

¹⁷ Norme ISA 315, paragraphes A17–A41.

Instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe (Voir [Par. 17](#))

A24. Pour assurer l'uniformité et la comparabilité de l'information financière, la direction du groupe émet généralement des instructions à l'intention des composants. De telles instructions précisent les exigences visant l'information financière des composants à incorporer dans les états financiers du groupe et incluent souvent un manuel des procédures d'élaboration de l'information financière et un modèle type de liasse de consolidation. Une liasse de consolidation comporte généralement un ensemble d'états standards présentant l'information financière à incorporer dans les états financiers du groupe. Ces liasses ne prennent cependant pas la forme, en règle générale, d'un jeu complet d'états financiers établis et présentés conformément à un référentiel comptable applicable. [\[Plus haut\]](#)

A25. Ces instructions couvrent généralement les domaines suivants :

- les méthodes comptables applicables ;
- les exigences légales et autres exigences applicables en matière d'informations à fournir dans les états financiers du groupe, y compris :
 - l'identification des secteurs d'activités et les informations financières sectorielles ;
 - les relations et les transactions avec les parties liées ;
 - les opérations et les profits non réalisés intra-groupe ;
 - les soldes des comptes intra-groupe ; et
- un calendrier de production et de transmission de la liasse de consolidation.

A26. La connaissance des instructions par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure :

- la clarté et les aspects pratiques d'application des instructions pour compléter la liasse de consolidation ;
- la manière dont les instructions :
 - décrivent de façon adéquate les caractéristiques du référentiel comptable applicable ;
 - demandent de fournir une information suffisante pour se conformer aux dispositions du référentiel comptable applicable ; par exemple, l'information

relative aux relations et aux opérations entre parties liées, ainsi que l'information sectorielle ;

- demandent de fournir l'identification des ajustements de consolidation, par exemple, les opérations et les profits non réalisés intra-groupe, et les soldes de comptes intra-groupe ; et
- demandent à ce que l'information financière soit approuvée par la direction du composant. [Plus haut]

Fraudes (Voir Par. 17)

A27. L'auditeur est tenu d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers provenant de fraudes, et de concevoir et mettre en œuvre des réponses appropriées face aux risques évalués¹⁸. L'information utilisée pour identifier les risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe provenant de fraudes peut inclure :

- l'évaluation faite par la direction du groupe des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes pouvant conduire à des états financiers du groupe comportant des anomalies significatives ;
- le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe, y compris tous risques de fraudes spécifiques identifiés par la direction du groupe, ou tous soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies pour lesquels un risque de fraude est probable ;
- l'existence de composants particuliers pour lesquels il existe un risque de fraude probable ;
- la manière dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe contrôlent le processus suivi par la direction du groupe pour identifier et répondre aux risques de fraudes dans le groupe et les contrôles que celle-ci a mis en place pour réduire ces risques ;
- les réponses apportées par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe, la direction du groupe et par l'audit interne (et, s'il est considéré approprié, par la direction des composants, leurs auditeurs et d'autres)

¹⁸ Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

aux demandes de l'équipe affectée à l'audit du groupe portant sur le fait de savoir s'ils ont connaissance de fraudes révélées, suspectées ou alléguées touchant l'un des composants du groupe. [\[Plus haut\]](#)

Discussion entre les membres de l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants relative aux risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris les risques de fraudes (Voir [Par. 17](#))

A28. Les membres-clés de l'équipe affectée à l'audit du groupe sont tenus de discuter de la possibilité d'anomalies significatives au niveau des états financiers d'une entité provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, en mettant particulièrement l'accent sur les risques de fraudes. Dans un audit de groupe, ces discussions peuvent aussi inclure les auditeurs des composants¹⁹. La décision de l'associé responsable de l'audit du groupe concernant les personnes à impliquer dans ces discussions, comment et quand elles interviennent et l'étendue des points à traiter, est conditionnée par des facteurs tels que l'expérience antérieure avec le groupe. [\[Plus haut\]](#)

A29. Ces discussions fournissent l'opportunité :

- de partager la connaissance des composants et de leur environnement, y compris des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- d'échanger de l'information sur les risques liés à l'activité des composants ou du groupe ;
- d'échanger des idées sur la façon et les domaines dans lesquels les états financiers du groupe sont susceptibles de comporter des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, la façon dont la direction du groupe ou des composants pourraient perpétrer et dissimuler l'élaboration d'une information financière mensongère, et la façon dont les actifs des composants pourraient être détournés ;
- d'identifier des pratiques suivies par la direction du groupe ou des composants qui pourraient être biaisées ou conçues pour manipuler les résultats et qui pourraient conduire à l'élaboration d'une information financière mensongère, par exemple, des pratiques de comptabilisation des produits non conformes au référentiel comptable applicable ;

¹⁹ Norme ISA 240, paragraphe 15 ; Norme ISA 315, paragraphe 10.

- de prendre en considération les facteurs externes et internes connus affectant le groupe et qui peuvent créer une incitation pour la direction du groupe ou celle des composants, ou pour d'autres, ou une pression sur ceux-ci, à commettre une fraude, à fournir une opportunité de commettre une fraude, ou qui indiquent une culture ou créent un environnement qui permet à la direction du groupe ou celle des composants, ou à d'autres, de fournir une justification à la perpétration d'une fraude ;
- de prendre en considération le risque que la direction du groupe ou des composants passe outre les contrôles ;
- de s'interroger pour savoir si des méthodes comptables uniformes sont utilisées pour l'établissement de l'information financière des composants pour les besoins des états financiers du groupe et, si tel n'est pas le cas, la manière dont les différences dans les méthodes comptables suivies sont identifiées et ajustées (lorsque ceci est requis par le référentiel comptable applicable) ;
- de discuter de fraudes identifiées dans les composants ou de l'information qui indique l'existence d'une fraude dans un composant ;
- de partager l'information qui peut indiquer le non-respect des textes législatifs ou réglementaires nationaux, par exemple les versements de pots-de-vin ou des pratiques incorrectes de prix de transfert. [\[Plus haut\]](#)

Facteurs de risques (Voir [Par. 18](#))

A30. [L'Annexe 3](#) fournit des exemples de conditions ou d'événements qui, pris individuellement ou dans leur ensemble, peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, y compris des risques de fraudes.

Evaluation des risques (Voir [Par. 19](#))

A31. L'évaluation au niveau du groupe des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe par l'équipe affectée à l'audit du groupe est basée sur des informations telles que :

- celles obtenues lors de la prise de connaissance du groupe, de ses composants et de leur environnement, ainsi que du processus de consolidation, y compris les

éléments probants recueillis lors de l'évaluation de la conception et du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe ainsi que de ceux relatifs à la consolidation ;

- celles obtenues des auditeurs des composants.

Connaissance des auditeurs des composants (Voir [Par. 19](#))

A32. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance de l'auditeur d'un composant seulement dans les cas où elle prévoit de demander à cet auditeur d'effectuer des travaux sur l'information financière du composant pour les besoins de l'audit du groupe. Par exemple, il ne sera pas nécessaire d'acquérir une connaissance des auditeurs des composants pour lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe prévoit d'effectuer des procédures analytiques seulement au niveau du groupe. [\[Plus haut\]](#)

Procédures à mettre en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant et source des éléments probants (Voir [Par. 19](#))

A33. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant sont affectés par des facteurs tels que l'expérience antérieure avec l'auditeur du composant ou la connaissance de celui-ci, et le degré auquel l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur du composant sont soumis à des procédures et des politiques communes ; par exemple :

- lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'un composant partagent :
 - des politiques et des procédures communes pour effectuer les travaux (méthodologie d'audit commune) ;
 - des politiques et des procédures de contrôle qualité communes ; ou
 - des politiques et des procédures de suivi communes ;
- lorsqu'il existe une cohérence ou une similitude dans :
 - les textes législatifs et réglementaires ou le système législatif ;
 - la supervision de la profession, les règles disciplinaires et les revues de contrôle qualité externe ;
 - le niveau d'études et la formation ;

- les institutions et les normes professionnelles ;
- la langue et la culture.

A34. Ces facteurs interagissent et ne sont pas exclusifs les uns des autres. Par exemple, l'étendue des procédures suivies par l'équipe affectée à l'audit du groupe pour acquérir une connaissance de l'auditeur du Composant A, qui applique de manière permanente des politiques et des procédures de contrôle qualité et de suivi communes et applique une méthodologie d'audit commune, ou qui exerce dans le même pays que celui de l'associé responsable de l'audit du groupe, peut être moindre que celles suivies pour acquérir une connaissance de l'auditeur du Composant B qui n'applique pas de manière permanente des politiques et des procédures de contrôle qualité et de suivi communes et n'applique pas une méthodologie d'audit commune, ou qui exerce dans un pays étranger. La nature des procédures mises en œuvre concernant les auditeurs des Composants A et B peuvent aussi être différentes. [Plus haut]

A35. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut acquérir une connaissance de l'auditeur d'un composant de différentes façons. La première année où un auditeur d'un composant est impliqué, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, par exemple :

- évaluer les résultats du système de suivi du contrôle qualité dans les cas où l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur du composant font partie du même cabinet ou de la même organisation qui fonctionne en appliquant et en se conformant à des politiques et des procédures de suivi communes²⁰ ;
- rendre visite à l'auditeur du composant pour s'entretenir des points visés au paragraphe 19(a)-(c) ;
- demander à l'auditeur du composant de confirmer par écrit les points visés au paragraphe 19(a)-(c). L'Annexe 4 donne des exemples de confirmations écrites par l'auditeur d'un composant ;
- demander à l'auditeur du composant de remplir des questionnaires concernant les points visés au paragraphe 19(a)-(c) ;

²⁰ Comme requis par la Norme ISQC 1, « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », paragraphe 54, ou les exigences nationales qui sont à tout le moins aussi exigeant.

- s'entretenir au sujet de l'auditeur du composant avec des collègues du cabinet de l'associé responsable de l'audit du groupe, ou avec un tiers de réputation qui connaît l'auditeur du composant ; ou
- obtenir des confirmations d'une (ou des) institution(s) professionnelle(s) dont l'auditeur du composant est membre, des autorités qui ont accordé à l'auditeur du composant l'autorisation d'exercer, ou d'autres parties tierces. [Plus haut]

Dans les années suivantes, la connaissance de l'auditeur du composant peut être basée sur l'expérience antérieure de l'équipe affectée à l'audit du groupe avec cet auditeur. Cette dernière peut demander à l'auditeur du composant de confirmer si des faits affectant les points énumérés au paragraphe 19(a)-(c) sont survenus depuis l'année précédente.

A36. Lorsque des organismes de supervision indépendants ont été créés pour assurer la supervision de la profession d'auditeur et pour suivre la qualité des audits, la connaissance de l'environnement réglementaire peut aider l'équipe affectée à l'audit du groupe à évaluer l'indépendance et la compétence de l'auditeur du composant. Des informations concernant l'environnement réglementaire peuvent être obtenues de l'auditeur du composant ou fournies par les organismes de supervision indépendants.

Règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe (Voir Par. 19(a))

A37. Lorsqu'il effectue des travaux sur l'information financière d'un composant pour les besoins de l'audit du groupe, l'auditeur de ce composant est soumis aux règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe. De telles règles peuvent être différentes ou supplémentaires à celles suivies par l'auditeur du composant lorsqu'il effectue un audit légal dans son pays. L'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert en conséquence une connaissance de la façon dont l'auditeur du composant comprend les règles d'éthique qui s'appliquent à l'audit du groupe et y adhèrera de manière suffisante pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe. [Plus haut]

Compétence professionnelle de l'auditeur du composant (Voir Par. 19(b))

A38. La connaissance de la compétence professionnelle de l'auditeur du composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut inclure le fait de savoir si celui-ci :

- possède une connaissance suffisante des normes d'audit et d'autres normes applicables à l'audit du groupe pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe ;
- possède l'expérience spécialisée nécessaire (par exemple la connaissance spécifique d'un secteur d'activité) pour réaliser les travaux sur l'information financière du composant concerné ; et
- le cas échéant, possède une connaissance suffisante du référentiel comptable applicable pour satisfaire à ses responsabilités dans le cadre de l'audit du groupe (les instructions émises à l'intention des composants par la direction du groupe décrivent souvent les caractéristiques du référentiel comptable applicable).

Utilisation de la connaissance de l'auditeur d'un composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe (Voir Par. 19 – 20)

A39. L'équipe affectée à l'audit du groupe ne peut pas compenser le fait que l'auditeur d'un composant n'est pas indépendant en s'impliquant dans les travaux de cet auditeur ou en effectuant une évaluation supplémentaire des risques ou en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur l'information financière du composant. [Plus haut]

A40. Toutefois, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut, en participant aux travaux de l'auditeur du composant ou en effectuant une évaluation supplémentaire des risques ou encore en mettant en œuvre des procédures d'audit complémentaires sur l'information financière du composant, être en mesure de surmonter ses interrogations qui ne constituent toutefois pas de sérieux doutes concernant la compétence de l'auditeur du composant (par exemple, le manque de connaissance spécifique du secteur d'activité) ou le fait que celui-ci exerce sa profession dans un environnement où les auditeurs ne sont pas contrôlés de manière régulière.

A41. Lorsque la loi ou la réglementation interdit l'accès à la partie de la documentation d'audit de l'auditeur du composant que l'équipe affectée à l'audit du groupe souhaite consulter,

celle-ci peut demander à cet auditeur de surmonter ce problème en préparant un mémorandum qui couvre l'information concernée.

Caractère significatif (Voir Par. 21 – 23)

A42. L'auditeur est tenu²¹ :

- (a) lors de la définition de la stratégie générale d'audit, de déterminer :
 - (i) un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble ; et
 - (ii) si, dans les circonstances propres à l'entité, il existe des flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir particuliers pour lesquels des anomalies de montants moindres que ceux fixés pour le seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble dont on pourrait raisonnablement anticiper qu'elles aient une influence sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers, l'auditeur détermine le (ou les) seuil(s) de signification applicables à ces flux particuliers d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir ;
- (b) de déterminer le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux.

Dans le cadre d'un audit de groupe, les seuils de signification sont fixés pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et au niveau de l'information financière des composants. Le seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble est utilisé lors de la définition de la stratégie générale d'audit du groupe. [Plus haut]

A43. Afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies détectées et de celles non corrigées dans les états financiers du groupe excède le seuil de signification fixé pour ces derniers pris dans leur ensemble, le seuil de signification pour un composant est fixé à un montant inférieur à celui fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Des seuils de signification différents peuvent être fixés pour des composants différents. Il n'est pas nécessaire que le niveau du seuil de signification pour un composant soit une proportion arithmétique du seuil de signification pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble et, en conséquence, le cumul des seuils de

²¹ Norme ISA 320, « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit », paragraphes 10-11.

signification fixés pour les composants peut excéder le seuil de signification fixé pour les états financiers du groupe pris dans leur ensemble. Le seuil de signification pour un composant est utilisé pour définir la stratégie générale d'audit du composant. [Plus haut]

A44. Le seuil de signification des composants est déterminé pour ceux d'entre eux dont l'information financière sera auditée ou fera l'objet d'un examen limité pour les besoins de l'audit du groupe en application des paragraphes 26, 27(a) et 29. Le seuil de signification d'un composant est utilisé par l'auditeur de ce composant pour évaluer si les anomalies détectées et non corrigées sont significatives, individuellement ou en cumulé.

A45. Un seuil pour les anomalies est déterminé en plus des seuils de signification fixés pour un composant. Les anomalies identifiées dans l'information financière du composant qui sont au-dessus de ce seuil sont communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe.

A46. Dans le cadre d'un audit de l'information financière d'un composant, l'auditeur du composant (ou l'équipe affectée à l'audit du groupe) détermine le seuil de planification fixé pour la réalisation des travaux au niveau du composant. Cette démarche est nécessaire pour réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le cumul des anomalies non corrigées et non détectées dans l'information financière du composant excède le seuil de signification fixé pour ce composant. En pratique, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut fixer le seuil de signification de ce composant à ce niveau inférieur. Lorsque ceci est le cas, l'auditeur du composant utilise le seuil de signification fixé pour le composant pour les besoins de l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans l'information financière du composant et pour définir des procédures d'audit complémentaires en réponse aux risques évalués, de même que pour évaluer si les anomalies détectées sont, individuellement ou en cumulé, significatives. [Plus haut]

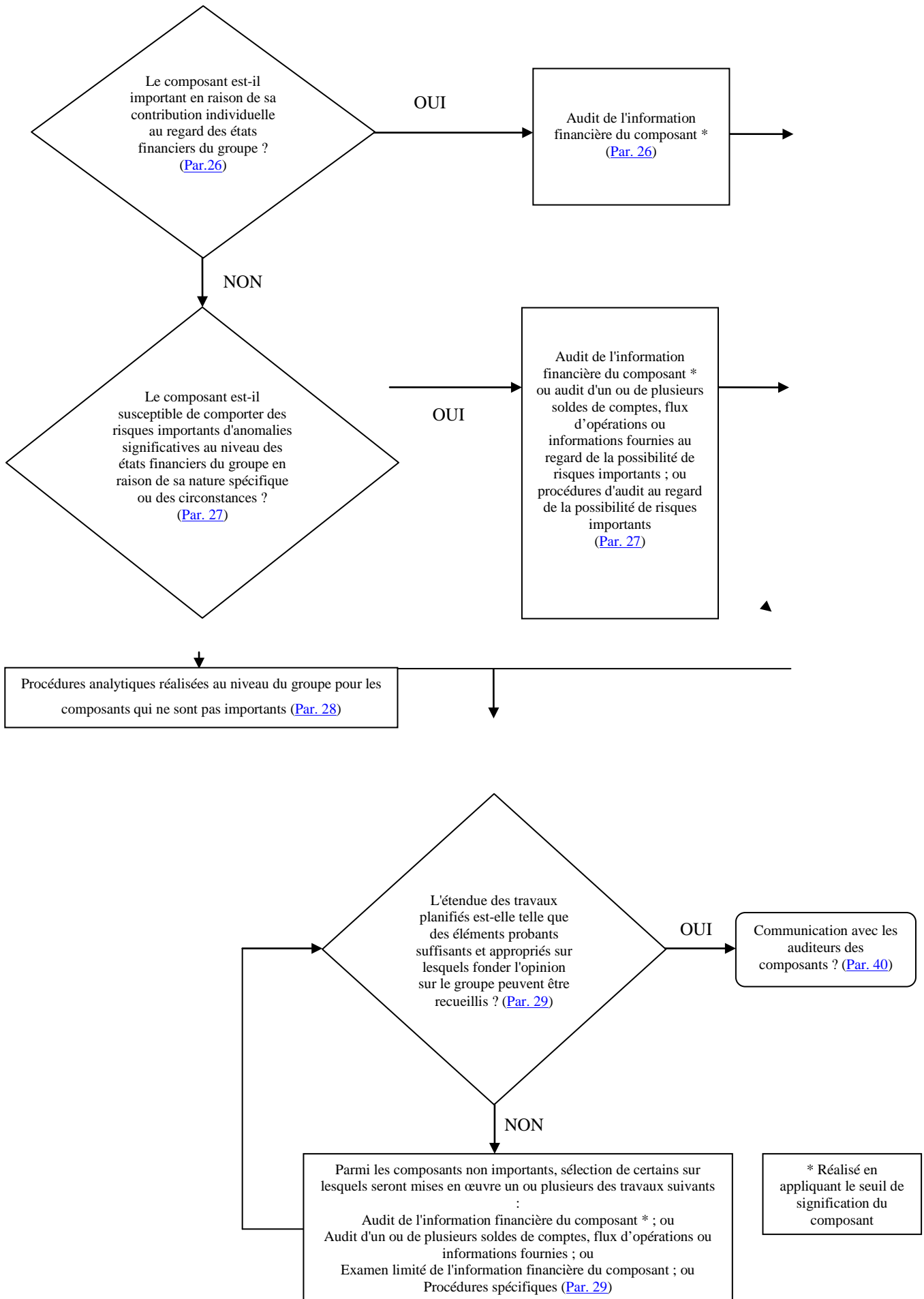
Réponses aux risques évalués (Voir Par. 24 – 25)

Détermination du type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants
(Voir Par 26 – 27)

A47. La détermination par l'équipe affectée à l'audit du groupe du type de travaux à effectuer sur l'information financière d'un composant et son implication dans les travaux de l'auditeur d'un composant est influencée par :

- (a) l'importance du composant ;
- (b) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ;
- (c) l'évaluation de l'équipe affectée à l'audit du groupe de la conception des contrôles généraux au niveau du groupe et le fait de savoir s'ils ont été mis en place ; et
- (d) la connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant. [Plus haut]

Le diagramme suivant montre comment l'importance d'un composant affecte la détermination par l'équipe affectée à l'audit du groupe du type de travaux à effectuer sur l'information financière de ce composant.



Composants importants (Voir [Par. 27\(b\)-\(c\)](#))

A48. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut identifier un composant comme important du fait qu'il est susceptible de présenter des risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe en raison de sa nature particulière ou de circonstances spécifiques. Dans ce cas, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être en mesure d'identifier les soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies qui sont affectés par la possibilité de risques importants. Dans cette situation, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut décider d'effectuer, ou de demander à l'auditeur du composant d'effectuer, un audit de ces seuls soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies. Par exemple, dans la situation décrite au [paragraphe A6](#), les travaux sur l'information financière du composant peuvent être limités à un audit des soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies concernés par les échanges commerciaux étrangers réalisés par ce composant. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe demande à l'auditeur d'un composant d'effectuer un audit d'un ou de plusieurs soldes de comptes, flux d'opérations ou informations fournies, cette demande (voir [paragraphe 40](#)) prend en compte le fait que beaucoup d'éléments des états financiers sont interconnectés. [\[Plus haut\]](#)

A49. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut concevoir des procédures qui répondent à un risque possible important d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. Par exemple, dans le cas d'un risque possible important d'obsolescence des stocks, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre, ou demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre, des procédures d'audit spécifiques sur l'évaluation des stocks de ce composant qui détient un volume important de stock potentiellement obsolète, mais qui, sous d'autres aspects, n'est pas important.

Composants non importants (Voir [Par. 28 – 29](#))

A50. Selon le contexte de la mission, l'information financière des composants peut être agrégée à différents niveaux pour les besoins des procédures analytiques. Les résultats des procédures analytiques viennent corroborer les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe qu'il n'existe pas de risques importants d'anomalies significatives dans les informations financières agrégées des composants non importants. [\[Plus haut\]](#)

A51. La décision de l'équipe affectée à l'audit du groupe concernant le nombre de composants à sélectionner conformément au paragraphe 29, les composants à sélectionner, et le type de travaux à effectuer sur l'information financière de chacun d'entre eux, peut être conditionnée par des facteurs tels que :

- l'étendue des éléments probants que l'équipe s'attend à recueillir concernant l'information financière des composants importants ;
- le fait que le composant ait été constitué ou acquis récemment ;
- le fait que le composant ait connu ou non des changements importants ;
- le fait que les auditeurs internes aient effectué ou non des travaux sur le composant et l'incidence éventuelle de ces travaux sur l'audit du groupe ;
- le fait que les composants appliquent ou non des systèmes et des processus communs ;
- l'efficacité du fonctionnement des contrôles généraux au niveau du groupe ;
- des variations anormales identifiées par les procédures analytiques effectuées au niveau du groupe ;
- l'importance financière individuelle du composant, ou les risques qu'il présente, par comparaison avec d'autres composants de même catégorie ;
- le fait que le composant soit soumis ou non à un audit exigé par la loi, la réglementation ou pour une autre raison. [Plus haut]

L'inclusion d'un élément d'imprévisibilité dans la sélection des composants de cette catégorie peut accroître la possibilité d'identifier des anomalies significatives dans l'information financière de ceux-ci. La sélection des composants est souvent modifiée sur une base cyclique.

A52. Un examen limité de l'information financière d'un composant peut être effectué selon la Norme Internationale d'Examen Limité (*International Standard on Review Engagements*, ISRE) 2400²² ou ISRE 2410²³, adaptée selon les besoins aux circonstances. L'équipe affectée à l'audit du groupe peut aussi définir des procédures complémentaires pour compléter cet examen limité. [Plus haut]

²² ISRE 2400, "Missions d'examen limité d'états financiers".

²³ ISRE 2410, "Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité".

A53. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe A13, un groupe peut aussi ne comporter que des composants non importants. Dans ces situations, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe en déterminant le type de travaux à effectuer sur l'information financière des composants conformément au paragraphe 29. Il est peu probable que l'équipe affectée à l'audit du groupe obtienne des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe, si elle, ou l'auditeur du composant, ne teste que les contrôles généraux au niveau du groupe et effectue seulement des procédures analytiques sur l'information financière du composant. [Plus haut]

Implication dans les travaux effectués par les auditeurs des composants (Voir Par. 30 – 31)

A54. Les facteurs qui peuvent influencer sur l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur d'un composant comprennent :

- (a) l'importance du composant ;
- (b) les risques importants identifiés d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe ; et
- (c) la connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant.

Dans le cas d'un composant important ou de risques importants identifiés, l'équipe affectée à l'audit du groupe met en œuvre les procédures décrites aux paragraphe 30-31. Dans le cas d'un composant qui n'est pas considéré important, la nature, le calendrier et l'étendue de l'implication de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur de ce composant variera selon la connaissance qu'a cette dernière de cet auditeur. Le fait que le composant ne soit pas considéré important devient secondaire. Par exemple, même si un composant n'est pas considéré important, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut néanmoins décider d'être impliquée dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur du composant, en raison d'interrogations qui ne constituent toutefois pas de sérieux doutes concernant la compétence de l'auditeur du composant (par exemple, l'absence de connaissance spécifique du secteur d'activité), ou du fait que celui-ci exerce sa profession dans un environnement où les auditeurs ne sont pas contrôlés de manière régulière. [Plus haut]

A55. Les formes d'implication dans les travaux de l'auditeur du composant autres que ceux décrits aux paragraphes 30-31 et 42 peuvent, sur la base de la connaissance de l'équipe affectée à l'audit du groupe de l'auditeur du composant, inclure un ou plusieurs des aspects suivants :

- (a) réunion avec la direction du composant ou avec l'auditeur du composant pour acquérir une connaissance du composant et de son environnement ;
- (b) revue de la stratégie générale d'audit et du programme de travail développés par l'auditeur du composant ;
- (c) mise en œuvre de procédures d'évaluation des risques pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau du composant. Ceci peut être fait en collaboration avec l'auditeur du composant ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- (d) définition et mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Celles-ci peuvent être définies et mises en œuvre par l'auditeur du composant ou par l'équipe affectée à l'audit du groupe ;
- (e) participation aux réunions de fin de mission ou aux autres réunions importantes entre l'auditeur du composant et la direction du composant ;
- (f) revue d'autres parties pertinentes de la documentation d'audit de l'auditeur du composant. [Plus haut]

Processus de consolidation

Ajustements et reclassements de consolidation (Voir Par. 34)

A56. Le processus de consolidation peut requérir d'effectuer des ajustements des montants présentés dans les états financiers du groupe qui ne sont pas enregistrés par les systèmes classiques de comptabilisation des transactions et peuvent ne pas être sujets aux mêmes contrôles internes auxquels les autres informations financières sont soumises. L'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe du caractère approprié, de l'exhaustivité et de l'exactitude des ajustements peut comprendre :

- l'évaluation du fait que les ajustements importants reflètent de manière appropriée les événements et les transactions sous-jacentes qui les justifient ;

- la vérification que les ajustements importants ont été correctement calculés, enregistrés et autorisés par la direction du groupe et, le cas échéant, par la direction du composant ;
- la vérification que les ajustements sont correctement étayés et suffisamment documentés ;
- le pointage des rapprochements et l'élimination des opérations et des profits non réalisés intra-groupe, ainsi que des soldes de comptes intra-groupe. [\[Plus haut\]](#)

Communication avec l'auditeur d'un composant (Voir [Par. 40 – 41](#))

A57. Si une communication réciproque entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et les auditeurs des composants n'existe pas, il y a un risque que l'équipe affectée à l'audit du groupe ne puisse pas recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe. Une communication claire et en temps voulu des exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe est la base d'une communication réciproque effective entre l'équipe affectée à l'audit du groupe et l'auditeur d'un composant.

A58. Les exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe sont souvent communiquées dans une lettre d'instructions. [L'Annexe 5](#) fournit une liste des points obligatoires et additionnels qui peuvent être inclus dans une telle lettre. La communication de l'auditeur d'un composant à l'équipe affectée à l'audit du groupe prend souvent la forme d'un mémorandum ou d'un rapport sur les travaux effectués. A l'inverse, la communication de l'équipe affectée à l'audit du groupe à l'auditeur d'un composant n'a pas à être nécessairement écrite. Par exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut rendre visite à l'auditeur du composant pour discuter des risques importants identifiés ou pour revoir des parties pertinentes de sa documentation d'audit. Toutefois, les exigences de documentation prévues par la présente Norme et d'autres Normes ISA s'appliquent.

A59. Dans le cadre de la coopération avec l'équipe affectée à l'audit du groupe, l'auditeur d'un composant donne normalement à celle-ci accès à sa documentation d'audit concernée sous réserve que ceci ne soit pas interdit par la loi ou la réglementation. [\[Plus haut\]](#)

A60. Lorsqu'un membre de l'équipe affectée à l'audit du groupe se trouve également être l'auditeur d'un composant, l'objectif de l'équipe affectée à l'audit du groupe de communiquer

clairement avec l'auditeur du composant peut souvent être atteint par des moyens autres que par une communication écrite spécifique. Par exemple :

- l'accès par l'auditeur du composant à la stratégie générale d'audit et au programme de travail peut être suffisant pour communiquer les exigences de l'équipe affectée à l'audit du groupe décrites au paragraphe 40 ; et
- une revue de la documentation d'audit de l'auditeur du composant par l'équipe affectée à l'audit du groupe peut être suffisante pour communiquer les questions d'intérêt pour sa conclusion décrites au paragraphe 41. [Plus haut]

Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants recueillis

Revue de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant (Voir Par.42(b))

A61. Les parties de la documentation d'audit de l'auditeur d'un composant qui seront pertinentes pour l'audit du groupe varient selon les circonstances. Souvent, l'accent est mis sur la documentation d'audit qui concerne les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe. L'étendue de la revue peut être influencée par le fait que la documentation d'audit de l'auditeur du composant a été soumise à une revue de contrôle qualité conformément aux procédures de son cabinet. [Plus haut]

Caractère suffisant et approprié des éléments probants (Voir Par. 44 – 45)

A62. Lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe conclut que des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit à exprimer sur le groupe n'ont pas été recueillis, celle-ci peut demander à l'auditeur du composant de mettre en œuvre des procédures complémentaires. Si ceci n'est pas réalisable, l'équipe affectée à l'audit du groupe peut mettre en œuvre ses propres procédures sur l'information financière du composant.

A63. L'évaluation par l'associé responsable de l'audit du groupe des effets cumulés des anomalies de toute nature (qu'elles aient été relevées par l'équipe affectée à l'audit du groupe ou communiquées par les auditeurs des composants) permet à celui-ci de déterminer si les états financiers du groupe, pris dans leur ensemble, comportent des anomalies significatives.

Communication avec la direction du groupe et avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe

Communication avec la direction du groupe (Voir [Par. 46 – 48](#)) [[Plus haut](#)]

A64. La Norme ISA 240²⁴ contient les diligences requises et les modalités d'application concernant la communication des fraudes à la direction et, lorsque la direction peut être impliquée dans la fraude, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

A65. La direction du groupe peut avoir besoin de garder certaines informations sensibles importantes confidentielles. Des exemples de questions qui peuvent être importantes pour les états financiers d'un composant et dont la direction de ce dernier peut ne pas avoir connaissance comprennent :

- un litige potentiel ;
- des plans d'abandon d'actifs opérationnels importants ;
- des événements postérieurs à la clôture ;
- des accords juridiques importants.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe (Voir [Par. 49](#))

A66. Les questions que l'équipe affectée à l'audit du groupe communique aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe peuvent comprendre celles portées à son attention par les auditeurs des composants et que l'équipe affectée à l'audit du groupe estime importante au regard de la responsabilité de ces personnes. La communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise au niveau du groupe a lieu à divers moments au cours de l'audit du groupe. Par exemple, les questions visées au [paragraphe 49\(a\)-\(b\)](#) peuvent être communiquées après que l'équipe affectée à l'audit du groupe a déterminé les travaux à réaliser sur l'information financière des composants. D'un autre côté, la question visée au [paragraphe 49\(c\)](#) peut être, quant à elle, communiquée à la fin de l'audit, et celles visées au [paragraphe 49\(d\)-\(e\)](#) peuvent l'être lorsqu'elles surviennent.

²⁴ Norme ISA 240, paragraphes 40-42.

Exemple d'opinion d'audit avec réserve lorsque l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder l'opinion d'audit sur le groupe

Dans cet exemple, l'équipe affectée à l'audit du groupe n'est pas en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant un composant important comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence (porté pour 15 millions d'€ dans le bilan qui fait apparaître un total d'actif de 60 millions d'€) en raison du fait que celle-ci n'a eu accès ni à la comptabilité, ni à la direction, ni à l'auditeur du composant.

L'équipe affectée à l'audit du groupe a pris connaissance des états financiers du composant au 31 décembre 20X1, y compris du rapport de l'auditeur sur ces états financiers, et pris en considération l'information financière détenue par la direction du groupe concernant ce composant.

De l'avis de l'associé responsable de l'audit du groupe, l'impact sur les états financiers du groupe de cette impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés est significatif mais non diffus. [Plus haut]

RAPPORT DE L'AUDITEUR INDEPENDANT

(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, comprenant l'état de situation financière consolidée au 31 décembre 20X1, ainsi que l'état du résultat global consolidé, l'état des variations des capitaux propres consolidés et l'état des flux de trésorerie consolidés pour l'exercice clos à cette date, et un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

¹ Le sous-titre "Rapport sur les états financiers consolidés" n'est pas nécessaire dans les situations où le second sous-titre "Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires" n'est pas utile.

Responsabilité de la direction² relative aux états financiers consolidés

La direction est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers consolidés conformément aux Normes Internationales d'Information Financière³, ainsi que du contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement d'états financiers consolidés ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs. [Plus haut]

Responsabilité de l'auditeur

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers consolidés sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les Normes Internationales d'Audit. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une 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 mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que les états financiers consolidés comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement de l'auditeur. En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation sincère⁴ des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité⁵. Un audit consiste également à apprécier le

² Ou tout autre terme approprié selon la loi ou la réglementation du pays concerné.

³ Lorsque la responsabilité de la direction est d'établir des états financiers consolidés qui donnent une image fidèle, cette phrase peut se lire : "La direction est responsable de l'établissement d'états financiers consolidés qui donnent une image fidèle conformément aux Normes Internationales d'Information Financière, ainsi que d'un ...".

⁴ Dans le cas indiqué de la note de bas de page 3, cette phrase peut se lire : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ».

⁵ Dans les situations où l'auditeur a également la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne dans le cadre de l'audit des états financiers consolidés, cette phrase serait rédigée de la manière suivante : "En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité

caractère approprié des méthodes comptables retenues, le caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction et la présentation d'ensemble des états financiers consolidés.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion avec réserve.

Motif de l'opinion avec réserve

La participation de la société ABC dans la société associée étrangère XYZ, acquise au cours de l'exercice et comptabilisé selon la méthode de la mise en équivalence, apparaît sur l'état de situation financière consolidée du 31 décembre 20X1 pour un montant de 15 millions d'€ et la quote-part du résultat net de 1 million d'€ de la société XYZ revenant à la société ABC est incluse dans l'état du résultat global consolidé de l'exercice clos à cette date. Nous n'avons pas été en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés justifiant la valeur comptable de la participation dans la société XYZ au 31 décembre 20X1, ainsi que la quote-part du résultat net de cette société pour l'exercice, revenant à la société ABC, en raison du fait que l'accès à l'information financière, à la direction et aux auditeurs de la société XYZ, nous a été refusé. En conséquence, nous n'avons pas été en mesure de déterminer si des ajustements de ces montants auraient été nécessaires. [Plus haut]

Opinion avec réserve

A notre avis, sous réserve de l'incidence éventuelle du point décrit dans le paragraphe « Motif de l'opinion avec réserve », les états financiers consolidés présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou *donnent 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.

relatif à l'établissement et à la présentation sincère des états financiers consolidés afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ». Dans le cas de la note de bas de page 3, cette phrase peut se lire : « En procédant à cette évaluation des risques, l'auditeur prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement et à la présentation des états financiers consolidés donnant une image fidèle afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance ».

Rapport sur d'autres obligations légales et réglementaires

[La forme et le contenu de cette partie du rapport de l'auditeur varieront en fonction de la nature des autres obligations spécifiques de l'auditeur.]

[Signature de l'auditeur]

[Date du rapport de l'auditeur]

[Adresse de l'auditeur]

Lorsque, sur la base du jugement de l'associé responsable de l'audit, les effets sur les états financiers du groupe de l'impossibilité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sont significatifs et diffus, ce dernier formulera dans le rapport d'audit une impossibilité d'exprimer une opinion, en application de la Norme ISA 705. [\[Plus haut\]](#)

Exemples de sujets sur lesquels l'équipe affectée à l'audit du groupe acquiert une connaissance

Les exemples fournis couvrent un large éventail de sujets ; toutefois, tous ces sujets ne sont pas pertinents dans chaque audit de groupe et cette liste d'exemples n'est pas nécessairement exhaustive. [Plus haut]

Contrôles généraux au niveau du groupe

1. Les contrôles généraux au niveau du groupe peuvent inclure une combinaison des éléments suivants :
 - réunions régulières entre la direction du groupe et celle des composants pour discuter des développements de l'activité et pour revoir les performances ;
 - suivi des opérations des composants et de leur performance financière, y compris des rapports réguliers d'activité permettant à la direction du groupe de comparer les réalisations des composants par rapport aux budgets et de prendre les mesures appropriées ;
 - processus d'évaluation du risque par la direction du groupe, par exemple, pour identifier, analyser et gérer les risques liés à l'activité, y compris le risque de fraudes, qui peuvent entraîner des anomalies significatives dans les états financiers du groupe ;
 - suivi, contrôles, rapprochements et éliminations au niveau du groupe des opérations et profits non réalisés intra-groupe, ainsi que des soldes de comptes réciproques ;
 - procédure de suivi du calendrier de réception de l'information financière produite par les composants et procédure d'évaluation de son exactitude et de son exhaustivité ;
 - système informatique centralisé contrôlé par les mêmes contrôles généraux informatiques applicables à l'ensemble ou à une partie du groupe ;
 - mesures de contrôle du système informatique communes à l'ensemble ou à certains des composants ; [Plus haut]

- suivi des contrôles, y compris des activités de l'audit interne et des programmes d'auto évaluation ;
 - politiques et procédures communes, y compris un manuel de procédures groupe d'élaboration de l'information financière ;
 - dispositif groupe, tel qu'un code de bonne conduite et programmes de prévention de la fraude ;
 - accords de délégation d'autorité et de responsabilités à la direction des composants.
2. L'audit interne peut être considéré comme faisant partie des contrôles généraux au niveau du groupe, par exemple, lorsque la fonction d'audit interne est centralisée. La Norme ISA 610⁶ traite de l'évaluation par l'équipe affectée à l'audit du groupe de la compétence et de l'objectivité des auditeurs internes lorsqu'elle envisage d'utiliser leurs travaux. [Plus haut]

Processus de consolidation

3. La connaissance par l'équipe affectée à l'audit du groupe du processus de consolidation peut inclure les points suivants :

Points relatifs au référentiel comptable applicable :

- étendue de la connaissance de la direction des composants du référentiel comptable applicable ;
- processus d'identification et de consolidation des composants selon le référentiel comptable applicable ;
- processus d'identification des informations sectorielles pour fournir l'information requise conformément au référentiel comptable applicable ;
- processus d'identification des relations et transactions avec les parties liées pour fournir l'information requise conformément au référentiel comptable applicable ;
- méthodes comptables suivies pour établir les états financiers du groupe, les changements avec l'exercice précédent ainsi que ceux résultant de nouvelles normes ou de normes révisées, en application du référentiel comptable applicable ;

⁶ Norme ISA 610, « Utilisation des travaux des auditeurs internes », paragraphe 9.

- procédures pour traiter des dates de clôture des exercices des composants différentes de celle du groupe.

Questions relatives au processus de consolidation

- processus suivi par la direction du groupe pour acquérir la connaissance des méthodes comptables suivies par les composants et, le cas échéant, s'assurer que des méthodes comptables uniformes sont appliquées pour établir l'information financière de ces composants pour les besoins des états financiers du groupe, ainsi que pour s'assurer que les différences entre méthodes comptables sont identifiées, et pour ajuster l'information financière lorsque ceci est nécessaire selon les dispositions du référentiel comptable applicable. Les méthodes comptables uniformes visent les principes spécifiques, les bases, les conventions, les règles et les pratiques adoptés par le groupe, sur la base du référentiel comptable applicable, que les composants suivent pour présenter selon les mêmes méthodes des transactions similaires. Ces méthodes sont généralement décrites dans le manuel de procédures d'élaboration de l'information financière et dans la liasse de consolidation émises par le groupe ;
- processus suivi par la direction du groupe pour s'assurer que l'information qui provient des composants pour les besoins de la consolidation est complète, exacte et fournie en temps voulu ;
- processus de conversion de l'information financière des composants étrangers dans la monnaie d'établissement des états financiers du groupe ;
- façon dont le système informatique utilisé pour la consolidation est organisé, y compris le manuel et les stades automatisés du processus, ainsi que les contrôles manuels et programmés en vigueur aux divers stades du processus de consolidation ;
- processus suivi par la direction du groupe pour recueillir l'information sur les événements postérieurs à la clôture. [Plus haut]

Points concernant les ajustements de consolidation :

- processus de comptabilisation des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et l'enregistrement des écritures de journal

correspondantes, ainsi que l'expérience du personnel responsable de la consolidation ;

- ajustements de consolidation requis par le référentiel comptable applicable ;
- logique économique sous-jacente justifiant des événements et des transactions donnant lieu à des ajustements de consolidation ;
- fréquence, nature et importance des transactions entre les composants ;
- procédures pour suivre, contrôler, rapprocher et éliminer les transactions et les profits non réalisés intra-groupe, ainsi que les soldes de comptes intra-groupe ;
- mesures prises pour aboutir à la juste valeur des actifs acquis et des passifs, procédures d'amortissement du goodwill le cas échéant, test de dépréciation du goodwill, conformément au référentiel comptable applicable ;
- accords conclus avec des actionnaires majoritaires ou minoritaires concernant les pertes encourues par un composant (par exemple, obligation de l'actionnaire minoritaire de prendre en charge ces pertes). [Plus haut]

Exemples de situations et de faits qui peuvent indiquer des risques d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe

Les exemples donnés couvrent un large éventail de situations et de faits ; toutefois, toutes ces situations ou faits ne sont pas pertinents dans chaque mission d'audit de groupe et cette liste d'exemples n'est pas nécessairement exhaustive. [Plus haut]

- structure complexe, particulièrement lorsqu'il existe des acquisitions, cessions ou réorganisations fréquentes ;
- structures de gouvernance déficientes, y compris celles concernant les processus de décisions manquant de transparence ;
- contrôles généraux au niveau du groupe inexistantes ou inefficaces, y compris des informations inadéquates données à la direction du groupe sur le suivi de l'activité des composants et de leurs résultats ;
- composants exerçant dans des pays étrangers pouvant être exposés à des facteurs tels que des interventions inhabituelles de la part du gouvernement dans des domaines comme la politique commerciale et fiscale, et des restrictions relatives aux mouvements de fonds et aux dividendes ; ainsi que des fluctuations dans les taux de change ;
- activités des composants qui impliquent des risques élevés, tels que des contrats à long terme ou des opérations faisant intervenir des instruments financiers innovants ou complexes ;
- incertitudes quant à l'information financière des composants à inclure dans les états financiers du groupe conformément au référentiel comptable applicable ; par exemple, lors de l'existence d'entités *ad hoc* ou d'entités non commerciales qui requièrent d'y être incluses ;
- relations et transactions inhabituelles avec des parties liées ;
- survenance dans le passé de soldes de comptes intra-groupe qui faisaient apparaître des différences ou ne se rapprochaient pas en consolidation ;
- existence de transactions complexes comptabilisées dans plus d'un composant ;

- utilisation de méthodes comptables par les composants qui diffèrent de celles suivies pour l'établissement des états financiers du groupe ;
- composants avec des dates de clôture d'exercice différentes pouvant être utilisées pour manipuler la date d'enregistrement des transactions ;
- survenance dans le passé d'ajustements de consolidation non autorisés ou incomplets ;
- politique fiscale agressive au sein du groupe, ou mouvements de fonds importants avec des entités localisées dans des paradis fiscaux ;
- changements fréquents des auditeurs mandatés pour procéder à l'audit des états financiers des composants. [\[Plus haut\]](#)

Exemples de confirmations à obtenir de l'auditeur d'un composant

L'exemple suivant n'a pas pour vocation d'être une lettre standard. Les confirmations à obtenir peuvent varier d'un composant à l'autre et d'une période sur l'autre.

Les confirmations sont souvent obtenues avant que les travaux sur l'information financière du composant ne commencent. [Plus haut]

(Papier à entête de l'auditeur du composant)

(Date)

(A l'associé responsable de l'audit du groupe)

Cette lettre vous est adressée dans le cadre de votre audit des états financiers du groupe de *(nom de la société mère)* pour l'exercice clos le *(date)* dont le but est d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, (ou donnent 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 au *(indiquer le référentiel comptable applicable)*.

Nous accusons réception de vos instructions datées du *(date)*, nous demandant d'effectuer des travaux spécifiques sur l'information financière de *(nom du composant)* pour l'exercice clos le *(date)*. [Plus haut]

Nous vous confirmons que :

1. Nous serons en mesure de nous conformer à vos instructions. / Nous vous avisons que nous ne serons pas en mesure de nous conformer avec les instructions suivantes *(spécifier les instructions spécifiques)* pour les raisons ci-après *(indiquer les raisons)*.

2. Les instructions données sont claires et nous les comprenons. / Nous vous serions gré de bien vouloir préciser les points suivants de vos instructions (*indiquer les points*).
3. Nous coopérerons avec vous et vous donnerons accès à notre documentation d'audit pertinente. [Plus haut]

Nous prenons note de ce que :

1. L'information financière de (*nom du composant*) sera incluse dans les états financiers du groupe de (*nom de la société mère*).
2. Vous pouvez considérer nécessaire d'être impliqué dans les travaux que vous nous avez demandés d'effectuer sur l'information financière de (*nom du composant*) pour l'exercice clos le (*date*).
3. Vous avez l'intention d'évaluer et, si vous le considérez approprié, d'utiliser nos travaux pour les besoins de l'audit des états financiers du groupe de (*nom de la société mère*).

Dans le cadre des travaux que nous effectuerons sur l'information financière de (*nom du composant*), un (*décrire le composant, par exemple : une filiale détenue à cent pour cent, une filiale, une co-entreprise, une participation consolidée selon la méthode de mise en équivalence ou comptabilisée selon la méthode du coût*) de (*nom de la société mère*), nous vous confirmons ce qui suit :

1. Nous avons une compréhension de (*indiquer les exigences des règles d'éthique concernées*) suffisante pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe, et nous nous y conformerons. En particulier, nous sommes indépendants vis-à-vis de (*nom de la société mère*) et des autres composants du groupe, au regard des dispositions de (*indiquer les exigences des règles d'éthique concernées*) et respectons les règles applicables de (*indiquer les règles*) publiées par (*nom de l'organisme régulateur*). [Plus haut]

2. Nous avons une connaissance des Normes Internationales d'Audit et (*indiquer les autres normes nationales applicables à l'audit des états financiers du groupe*) suffisante pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe et effectuerons nos travaux sur l'information financière de (*nom du composant*) pour l'exercice clos le (*date*) selon ces normes. [Plus haut]
3. Nous possédons des compétences spécifiques (par exemple : des connaissances du secteur d'industrie) nécessaires pour effectuer les travaux sur l'information financière de ce composant particulier.
4. Nous avons une connaissance de (*indiquer le référentiel comptable applicable ou le manuel de procédures du groupe relatif à l'élaboration de l'information financière*) suffisante pour satisfaire à nos responsabilités dans le cadre de l'audit des états financiers du groupe.

Nous vous tiendrons informer de tous changements dans les déclarations ci-dessus au cours de nos travaux sur l'information financière de (*nom du composant*).

(*Signature de l'auditeur*)

(*Date*)

(*Adresse de l'auditeur*) [Plus haut]

Points requis et points complémentaires inclus dans la lettre d'instructions de l'équipe affectée à l'audit du groupe

Les points requis par la présente Norme ISA devant être communiqués à l'auditeur du composant sont indiqués en italique dans le texte. [Plus haut]

Points concernant la planification des travaux de l'auditeur du composant :

- *une demande auprès de l'auditeur du composant, connaissant le contexte dans lequel l'équipe affectée à l'audit du groupe utilisera ses travaux, afin de confirmer que celui-ci coopèrera avec l'équipe affectée à l'audit du groupe ;*
- le calendrier pour l'achèvement de l'audit ;
- les dates des visites planifiées par la direction du groupe et l'équipe affectée à l'audit du groupe, et les dates des réunions prévues avec la direction du composant et l'auditeur de celui-ci ;
- une liste des contacts-clés ;
- *les travaux devant être effectués par l'auditeur du composant, l'utilisation qui en sera faite, et les accords pris pour coordonner les efforts au stade initial et au cours de l'audit, y compris l'implication planifiée de l'équipe affectée à l'audit du groupe dans les travaux de l'auditeur du composant ;*
- *les règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, les exigences d'indépendance ;*
- *dans le cas d'un audit ou d'un examen limité de l'information financière du composant, le seuil de signification applicable au composant (et, le cas échéant, le (ou les) seuils de signification fixé(s) pour des flux d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies particuliers), et le seuil au-dessus duquel les anomalies ne peuvent être considérées comme clairement insignifiantes au niveau des états financiers du groupe ;*
- *une liste des parties liées préparée par la direction du groupe, et toute autre partie liée dont l'équipe affectée à l'audit du groupe a connaissance, ainsi qu'une demande à l'auditeur du composant de lui communiquer en temps voulu les parties*

liées qui n'auraient pas été précédemment identifiées par la direction du groupe, ou l'équipe affectée à l'audit du groupe ; [Plus haut]

- les travaux à effectuer sur les opérations et les profits non réalisés intra-groupe, ainsi que sur les soldes des comptes intra-groupe ;
- lignes directrices sur les autres obligations légales de rapports à fournir, par exemple un rapport sur les assertions de la direction concernant l'efficacité du contrôle interne ;
- lorsqu'il existe un laps de temps probable entre l'achèvement des travaux sur l'information financière du composant et les conclusions de l'équipe affectée à l'audit du groupe sur les états financiers du groupe, des instructions spécifiques pour procéder à une revue des événements postérieurs à la date de clôture.

Points concernant la conduite des travaux de l'auditeur du composant :

- les résultats des tests des mesures de contrôle effectués par l'équipe affectée à l'audit du groupe d'un système de traitement qui est commun à l'ensemble ou à quelques-uns des composants, et des tests de procédures devant être effectués par l'auditeur du composant ;
- *les risques importants identifiés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, qui sont pertinents pour les travaux de l'auditeur du composant, et une demande à celui-ci de communiquer en temps voulu les autres risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, identifiés dans le composant ainsi que la réponse qu'il a apporté à de tels risques ;*
- les résultats de l'audit interne relatifs aux travaux effectués sur les contrôles des composants ou les travaux concernant ceux-ci ;
- une demande de communiquer en temps voulu les éléments probants recueillis à partir des travaux sur l'information financière du composant qui contredisent ceux sur la base desquels l'équipe affectée à l'audit du groupe a initialement fondé son évaluation des risques au niveau du groupe ;
- une demande de déclaration écrite sur le respect par la direction du composant du référentiel comptable applicable, ou une confirmation de cette dernière que les différences entre les méthodes comptables utilisées pour établir l'information

financière du composant et celles suivies pour l'établissement des états financiers du groupe ont été fournies ;

- points devant faire l'objet d'une documentation de la part de l'auditeur du composant. [\[Plus haut\]](#)

Autres informations :

- une demande pour que les informations suivantes soient communiquées à l'équipe affectée à l'audit du groupe en temps voulu :
 - points d'importance concernant des aspects comptables, de présentation de l'information financière ou d'audit, y compris les estimations comptables et les jugements sous-jacents ;
 - points concernant les doutes sur la continuité de l'exploitation du composant ;
 - points concernant les procès et les litiges ;
 - faiblesses significatives du contrôle interne sur l'information financière du composant que l'auditeur de ce dernier a identifiées au cours de ses travaux et informations indiquant l'existence de fraudes.
- une demande pour que soit signalé dès que possible à l'équipe affectée à l'audit du groupe tout événement important ou inhabituel ;
- une demande pour que soient communiqués à l'équipe affectée à l'audit du groupe les points énumérés au [paragraphe 41](#) dès que les travaux sur l'information financière du composant sont achevés. [\[Plus haut\]](#)