

8 septembre 2020

M. Thomas R. Seidenstein (président)

Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)

Soumis par voie électronique

Objet : Commentaires sur les révisions proposées à la Norme internationale d'audit 600 : Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières

Le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC) est ravi de répondre à l'exposé-sondage concernant la Norme internationale d'audit (révisée) 600 : *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*, ainsi qu'aux modifications de concordance et aux modifications corrélatives à apporter à d'autres normes ISA (ES-600).

Nous avons été impressionnés par la portée et l'ampleur des efforts déployés par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pour réexaminer ses normes relatives aux audits d'états financiers de groupe, y compris l'interrelation avec les normes de contrôle de la qualité. Nous pensons que les cabinets d'audit doivent travailler davantage à assurer l'uniformité et la qualité de l'audit, et cet exposé-sondage vient considérablement améliorer la norme internationale de contrôle qualité existante ISA 600. Le CCRC a examiné l'exposé-sondage et a fait part de ses commentaires à d'autres organismes de réglementation dans le cadre de l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR).

Commentaires généraux

Nous appuyons l'orientation de la norme visant à clarifier les liens avec d'autres normes et à tenir compte des considérations particulières de l'audit d'états financiers de groupe. Nous appuyons également la structure de l'ES-600 et l'inclusion, dans l'ensemble de la norme, de paragraphes qui mettent en évidence les exigences lorsqu'un auditeur des composantes est concerné.

À certains endroits, les liens avec d'autres normes pourraient être renforcés et des exigences ou directives d'application supplémentaires sont nécessaires pour étoffer les considérations propres à l'audit d'états financiers de groupe afin de favoriser l'application uniforme de l'ES-600, tout en tenant compte des circonstances et des faits particuliers décrits ci-dessous.

La publication de l'ES-600 se fait attendre depuis longtemps. La nature et la fréquence des scandales impliquant des composantes à l'étranger représentent un risque important pour le public investisseur dans son ensemble. Afin que les cabinets d'audit aient le temps de mettre en œuvre la norme, nous recommandons de ne pas retarder inutilement son entrée en vigueur. La date d'entrée en vigueur de l'ES-600 la plus rapprochée s'applique aux audits d'états financiers de groupe pour les périodes commençant le 15 décembre 2022 ou après cette date, ce qui correspond aux dates d'entrée en vigueur prévues des normes révisées de gestion de la qualité, la norme ISA 220 Contrôle qualité d'un audit d'états financiers, la Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1 et l'ISQM 2. Nous recommandons fortement que l'IAASB vise à finaliser cette norme proposée au plus tard en juin 2021 pour appuyer cette date de mise en œuvre.

Étendue et applicabilité

Nous reconnaissons que le point de vue d'un auditeur à l'égard des entités et des unités opérationnelles qui composent un groupe aux fins de la planification et de l'exécution d'un audit de groupe peut offrir plus de souplesse et possiblement contribuer à l'adaptabilité de la norme. Cela peut accroître le niveau de complexité pour les auditeurs dans la pratique et pourrait aussi augmenter le risque d'application inappropriée. Il y existe un risque accru que la délimitation de l'étendue de l'audit afin de réaliser des gains d'efficacité soit inappropriée et s'effectue au détriment de la qualité. Par exemple, il est possible que l'auditeur de groupe regroupe et traite des entités comme un ensemble homogène alors que cela n'est pas adéquat ou que cela ne concorde pas avec les faits et les circonstances entourant les entités.

Nous recommandons que l'IAASB envisage d'inclure d'autres modalités d'application concernant la détermination de l'étendue afin d'aider les auditeurs. L'IAASB devrait également mettre l'accent sur l'obligation de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe d'appuyer ses jugements sur des éléments probants lorsque le point de vue de l'auditeur à l'égard des composantes diffère de celui de la direction et sur ses répercussions sur l'évaluation des risques, les tests des contrôles internes et les procédures de corroboration.

Évaluation des risques

Nous appuyons l'orientation de la norme et le lien plus étroit qu'elle entretient avec les exigences des normes ISA 315 *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives* et ISA 330 *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*. L'IAASB pourrait améliorer davantage l'ES-600 dans quelques domaines clés :

- La modalité d'application du paragraphe A 97 propose trois approches pour assigner d'autres procédures d'audit lorsque l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe utilise un auditeur des composantes. Peu de directives permettent de déterminer dans quelles situations ces approches s'appliqueraient. Des directives supplémentaires

permettraient de mieux appuyer les décisions de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe en ce qui concerne l'affectation de la responsabilité de la conception d'autres procédures d'audit à l'auditeur des composantes, notamment à travers l'établissement d'un lien plus étroit avec les paragraphes A 97, A 98 et A 101.

- Dans le cadre de l'évaluation des risques au niveau des états financiers du groupe, l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe devrait, lorsqu'un auditeur des composantes est concerné, demander à ce dernier de contribuer aux évaluations des risques pertinentes au niveau de la composante afin de tirer profit de sa connaissance de la composante et de son environnement.

Risque lié au seuil de signification et au regroupement

Nous appuyons l'orientation de la nouvelle définition du seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante à l'alinéa 9 e) de l'ES-600, qui indique qu'un tel seuil doit être établi afin de ramener à un niveau suffisamment faible le risque de regroupement. D'autres considérations qualitatives sont nécessaires pour aider les auditeurs à déterminer la façon dont le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante devrait être établi tout en tenant compte du risque de regroupement et si le seuil de signification pour les travaux initial est toujours approprié. Parmi les exemples de ces considérations, mentionnons, sans s'y limiter, l'existence d'exigences légales ou réglementaires en matière de présentation de l'information, l'effet potentiel sur les provisions liées aux prêts, les clauses restrictives, les ententes contractuelles, les conséquences pour la fraude ou les actes illégaux, etc.

Le paragraphe A 73 indique qu'un seuil de signification différent peut être établi pour chaque composante faisant l'objet de procédures d'audit. Cela devrait être plus explicite et constituer une exigence nécessitant l'établissement d'un seuil de signification distinct en fonction des caractéristiques, des faits et de la nature des comptes à chaque composante.

Prise en compte de la fraude dans l'audit d'états financiers de groupe

Des directives qui vont au-delà des paragraphes 34 et 35 devaient être incluses étant donné l'importance du processus de consolidation pour les états financiers de groupe. Des fraudes peuvent être perpétrées au moyen de consolidations et d'autres ajustements. Par conséquent, nous recommandons d'inclure des références supplémentaires aux risques d'anomalies significatives attribuables à la fraude, y compris la vulnérabilité accrue à la fraude liée au processus de consolidation.

En outre, les directives énoncées au paragraphe A 80 selon lesquelles l'auditeur ou l'associé responsable de l'audit de groupe peut déterminer si des composantes sont exposées à des risques plus élevés d'anomalies significatives résultant de fraudes devraient être une exigence.

Communication

Afin de renforcer la communication bilatérale entre l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et les auditeurs des composantes de même que la direction et la supervision de ces derniers par l'équipe affectée à l'audit de groupe, nous encourageons l'IAASB à ajouter les points suivants aux exigences énumérées au paragraphe 44 de l'ES-600 :

- Le paragraphe A 116 énonce qu'un associé responsable de l'audit de groupe peut déterminer si les anomalies communiquées par les auditeurs des composantes indiquent la présence d'un problème systématique. L'équipe de mission affectée à l'audit de groupe devrait également être tenue de demander à l'auditeur des composantes de communiquer les postes rajustés. Cela pourrait aider l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe à répondre à l'exigence de « prendre du recul », notamment à comprendre s'il y existe au sein du groupe des problèmes généralisés pouvant indiquer la présence d'anomalies similaires non corrigées dans d'autres composantes ou des contrôles qui ne fonctionnent pas efficacement et qui pourraient avoir une incidence sur les évaluations initiales des risques.
- L'auditeur des composantes n'est pas explicitement tenu de communiquer les questions ou les soldes des comptes lorsqu'il a porté des jugements importants différents de ceux qui lui ont été communiqués par l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe, y compris la nature de ses jugements. L'auditeur des composantes devrait être tenu de communiquer ces renseignements à l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe, car cela aidera cette dernière à appliquer la norme ISA 701 *Communication des questions clé de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant* au niveau du groupe, le cas échéant.

Surveillance de l'auditeur des composantes

Il y a peu de directives sur le moment où un auditeur de groupe doit visiter un auditeur des composantes ou sur le moment où l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe doit examiner les dossiers de travail de l'auditeur des composantes. On ne sait pas exactement comment l'approche axée sur le risque utilisée pour déterminer les efforts de travail de l'auditeur des composantes pourrait se convertir dans les procédures actuelles que l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe ou l'auditeur des composantes sont tenus d'exécuter. L'ES-600 propose que plus l'évaluation du risque par l'auditeur est élevée, plus il faille obtenir d'éléments probants convaincants, et une plus grande participation de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe serait attendue. Les exigences énoncées au paragraphe 32 devraient inclure des exigences ou des modalités d'application supplémentaires sur les mesures que l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe peut prendre à mesure que le risque associé à une composante augmente en raison de son importance ou du fait que les risques évalués sont plus élevés, combinées aux connaissances, à la compétence et à la capacité de l'auditeur des composantes.

L'ES-600 donne trop de latitude à l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et lui permet de conclure qu'il n'est pas nécessaire de se rendre auprès de l'auditeur des composantes ou

d'examiner ses documents de travail lorsqu'il fait partie du même réseau de cabinet. L'alinéa 45 b) stipule que l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe est tenue de « déterminer la nécessité d'effectuer la revue d'éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composantes, et l'ampleur de cette revue, le cas échéant ». Ces dispositions, associées aux modalités d'application (A 113), sont insuffisantes pour déterminer le niveau d'examen nécessaire et devraient être renforcées par l'ajout d'une exigence selon laquelle l'associé responsable de l'audit de groupe doit démontrer qu'il a conduit des activités de surveillance, selon la définition des normes ISA 230, *Documentation de l'audit* (ISA 230), paragraphes 8-11, et ISA 220 (révisée), *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers* (ISA 220), paragraphe 17 (A 17 à A 18).

Dans bien des cas, les auditeurs et les entreprises tentent d'avoir recours à des auditeurs des composantes qui proviennent du même réseau que celui de l'auditeur de groupe. L'ES-600 semble indiquer que l'effort de travail requis pour examiner le travail de l'auditeur des composantes serait réduit si ce dernier provient du même réseau (A 46). La norme doit être neutre à cet égard et l'ampleur du travail doit dépendre des faits et circonstances propres à la mission d'audit du groupe et au cabinet, comme il est décrit plus loin dans les normes de gestion de la qualité.

Restrictions à l'accès à l'information et aux personnes

L'ES-600 comprend des renseignements sur la façon d'aborder les restrictions d'accès de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe à l'information et aux personnes et d'y apporter des solutions à différentes étapes du processus d'audit. Plus précisément, le paragraphe A 30 fait référence à la communication entre l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et son cabinet, qui à son tour peut communiquer avec les autorités de réglementation, les autorités des marchés financiers ou d'autres parties à propos des restrictions et inviter la direction du groupe à faire de même. On ne sait pas très bien quel est l'objectif ou le but de cette communication, ni de quelle façon elle aide à surmonter les préoccupations découlant de l'accès à l'information ou aux personnes. Bien que nous appuyions l'orientation des révisions proposées, des directives supplémentaires sont nécessaires pour comprendre et démontrer comment les enjeux liés aux restrictions d'accès pourraient être surmontés.

Exigences en matière de documentation

Les exigences du paragraphe 57 et les modalités d'application connexes aux paragraphes A 126 à A 130 de l'ES-600 comprennent des liens clairs avec la norme ISA 230. Elles démontrent les exigences quant aux attentes de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe. Cependant, nous recommandons l'ajout d'autres directives d'application liées au niveau de détail attendu pour appuyer l'examen des dossiers de travail des auditeurs des composantes par l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe. L'équipe de mission affectée à l'audit de groupe devrait être tenue de démontrer l'étendue de la surveillance et la façon dont elle est arrivée à ses

conclusions quant à la suffisance et à la pertinence de la nature et de l'ampleur des procédures exécutées par les auditeurs des composantes.

Normes de gestion de la qualité

Des directives d'application supplémentaires sont nécessaires pour comprendre l'interrelation entre l'ES-600 et les normes ISQM 1 et ISQM 2 en ce qui concerne les responsabilités de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et le recours au système de contrôles internes du cabinet. Plus précisément :

- Le paragraphe A 20 de l'ES-600 traite des politiques et des procédures communes établies par le cabinet qui peuvent aider l'associé responsable de l'audit de groupe en facilitant la communication entre l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et les auditeurs des composantes. Nous suggérons d'apporter des clarifications permettant de mieux comprendre le lien entre les politiques et les procédures du cabinet ou les exigences de réseau ou des services de réseau communs et la façon dont l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe peut utiliser cette information pour les communications. On ne sait pas non plus en quoi les outils ou les techniques automatisés dont il est question au paragraphe A 5 diffèrent de ceux dont il est question dans le paragraphe A 20.
- Un lien plus étroit avec l'ISQM 1 devrait être établi dans les paragraphes A 42 à A 44 en ce qui concerne la compétence et les capacités des auditeurs des composantes.
- Le paragraphe A 39 de l'ES-600 devrait être étoffé pour renforcer la responsabilité de l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et de l'auditeur des composantes à l'égard de la conformité aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance. Plus précisément, des risques liés à l'indépendance peuvent survenir dans les audits de groupe comportant de multiples composantes en ce qui a trait à l'attribution des honoraires et à d'autres types de rémunérations. En outre, des placements personnels ou d'autres accords financiers conclus par les auditeurs des composantes au sein de l'entité consolidée constituent manifestement un enjeu touchant l'indépendance et devraient être interdits. Nous reconnaissons que l'indépendance et les normes de déontologie sont gérées par des organismes d'établissement des normes distincts, mais il est essentiel que les responsables de la gouvernance et les utilisateurs du rapport d'audit soient mis au courant de l'existence d'une telle situation. Nous recommandons d'inclure des directives supplémentaires présentant un lien clair avec le paragraphe 17 de la norme ISA 260 *Communication avec les responsables de la gouvernance* pour appuyer les exigences en matière d'indépendance.

Directives de mise en œuvre

L'IAASB devrait examiner comment traiter les cas qui pourraient survenir au cours de la première année de la mise en œuvre où l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe et le

cabinet se fient aux politiques et aux procédures d'un cabinet membre du réseau qui ont été mises en œuvre, mais dont les réponses n'ont pas encore été évaluées. Nous recommandons d'inclure des directives ou des modalités d'application conjointement avec l'ISQM 1, y compris toute réponse et politique pertinentes sur laquelle l'équipe de mission affectée à l'audit de groupe s'est appuyée.

N'hésitez pas à communiquer avec moi ou avec Stacy Hammett, directrice principale, Inspections, pour discuter de nos commentaires.

Cordialement,



Carol A. Paradine, CPA, CA, chef de la direction

CC : Ken Charbonneau, président de l'AASB