

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE LA JUSTICE

#### Arrêté du 29 octobre 2025 portant homologation d'une norme d'exercice professionnel révisée relative à l'audit des comptes de groupe

NOR : JUSC2528244A

Le garde des sceaux, ministre de la justice,

Vu le code de commerce, notamment ses articles L. 820-1, L. 820-4 (I), L. 820-23 et A. 821-64 ;

Vu la décision n° 2025-09 de la Haute Autorité de l'audit en date du 9 octobre 2025 portant adoption de la norme d'exercice professionnel révisée relative à l'audit des comptes de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers ;

Vu l'avis de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en date du 9 octobre 2025,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – La norme d'exercice professionnel révisée relative à l'audit des comptes de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers, adoptée par la Haute Autorité de l'audit le 9 octobre 2025, est homologuée.

**Art. 2.** – L'article A. 821-64 du code de commerce est remplacé par les dispositions suivantes :

« *Art. A. 821-64.* – La norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers, homologuée par le garde des sceaux, ministre de la justice, figure ci-dessous :

« **NEP 600. Audit des comptes de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) – aspects particuliers**

« *Champ d'application de la norme*

« 01. La présente norme traite des principes applicables à la certification des comptes de groupe, notamment lorsqu'il y a participation d'auditeurs de composants.

« Elle traite également des principes spécifiques applicables à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à l'auditeur du groupe, selon le cas, y compris en ce qui concerne la direction et la supervision des auditeurs des composants et la revue de leurs travaux.

« La présente norme complète les dispositions prévues par d'autres textes, notamment le code de déontologie, les normes de déontologie et les autres normes d'exercice professionnel.

« 02. Les comptes de groupe, tels que définis par la présente norme, sont les comptes consolidés, les comptes combinés ou les comptes annuels, qui :

« – incluent les comptes de plus d'une entité ou unité opérationnelle du fait d'un processus de consolidation tel que décrit au paragraphe 12(k) ; et

« – font l'objet d'une certification par le ou les commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission légale prévue à l'article L. 821-53 du code de commerce.

« Une entité ou unité opérationnelle d'un groupe peut également préparer ses propres comptes de groupe concernant des entités ou des unités opérationnelles qu'elle englobe, il s'agit alors d'un sous-groupe. La présente norme s'applique également à l'audit des comptes de groupe d'un tel sous-groupe.

« *Groupes et composants*

« 03. Pour la gestion de ses activités, un groupe peut être organisé de différentes manières.

« Par exemple, il peut être organisé par entités juridiques, par emplacements géographiques, par unités économiques telles que des succursales ou des divisions, ou encore par fonctions ou branches d'activité.

« Quel que soit le mode d'organisation retenu par le groupe, ces différentes constituantes sont collectivement désignées par l'expression "*entités ou unités opérationnelles*" dans la présente norme.

« 04. L'auditeur du groupe, tel que défini au paragraphe 12(h), détermine la démarche à suivre pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit visant à répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe.

« A cette fin, il exerce son jugement professionnel notamment pour déterminer les composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués.

« Il procède à cette détermination en se fondant sur la connaissance qu'il a du groupe et de son environnement, et en tenant compte d'autres facteurs, dont :

- « – la possibilité ou non de centraliser la mise en œuvre des procédures d'audit ;
- « – la présence ou non de centres de services partagés qui ont pour objectif de centraliser les activités ou les processus qui concernent plus d'une entité ou unité opérationnelle ; et
- « – l'existence de systèmes d'information et de contrôle interne communs entre plusieurs entités ou unités opérationnelles. Dans ce cas, l'auditeur du groupe peut estimer pertinent que ces entités ou unités opérationnelles constituent un composant.

*« Participation des auditeurs des composants*

« 05. L'associé responsable de l'audit du groupe détermine les ressources humaines, technologiques et intellectuelles, suffisantes et appropriées, à affecter à la mission ou à mettre à la disposition de l'équipe affectée à la mission en temps opportun.

« Lorsque ces ressources comptent des auditeurs des composants, l'auditeur du groupe détermine la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composants.

« 06. Pour satisfaire aux exigences de la présente norme, l'auditeur du groupe peut faire appel aux auditeurs des composants et leur demander de lui fournir des informations ou d'effectuer des travaux d'audit au motif que les auditeurs des composants ont, par exemple, une plus grande expérience et une connaissance plus approfondie des composants et de leurs environnements, y compris des textes légaux et réglementaires locaux ainsi que des pratiques commerciales, de la langue et de la culture locales, que l'auditeur du groupe.

« Par conséquent, il peut arriver, et il arrive souvent, que des auditeurs des composants participent à toutes les étapes de l'audit du groupe.

« 07. Le risque d'audit est fonction du risque d'anomalies significatives et du risque de non-détection.

« Dans un audit de groupe, le risque de non-détection comprend le risque que l'auditeur d'un composant ne détecte pas une anomalie dans les comptes du composant qui pourrait aboutir à une anomalie significative dans les comptes du groupe et que cette dernière ne soit pas détectée par l'auditeur du groupe. C'est pourquoi la présente norme requiert une participation suffisante et appropriée de l'associé responsable de l'audit du groupe ou de l'auditeur du groupe, selon le cas, aux travaux des auditeurs des composants, et souligne l'importance d'un processus d'échange entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composants. Elle précise aussi les aspects que l'auditeur du groupe prend en considération pour déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composants, ainsi que de la revue de leurs travaux.

*« Esprit critique*

« 08. Les membres de l'équipe affectée à la mission font preuve d'esprit critique tout au long de la planification et de la réalisation de l'audit du groupe et exercent leur jugement professionnel.

« Par leurs actions et leurs communications, y compris les mesures qu'ils prennent pour faire valoir l'importance que chaque membre de l'équipe affectée à la mission accorde à l'exercice de l'esprit critique tout au long de l'audit du groupe, les membres de l'équipe affectée à la mission démontrent qu'ils exercent leur esprit critique de manière appropriée.

« Ces actions et communications peuvent comprendre des mesures spécifiques visant à atténuer les obstacles susceptibles d'entraver l'exercice d'un esprit critique approprié.

« La direction et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission, y compris des auditeurs des composants, et la revue de leurs travaux peuvent aider l'auditeur du groupe à savoir si l'équipe affectée à la mission a exercé son esprit critique de manière appropriée.

« L'exercice de l'esprit critique par l'auditeur du groupe implique notamment qu'il demeure attentif aux éventuelles incohérences entre les informations fournies par les auditeurs des composants, par la direction des composants et par la direction du groupe concernant des questions qui pourraient s'avérer importantes par rapport aux comptes du groupe.

*« Application proportionnée*

« 09. La présente norme vise tous les audits de groupe, peu importe la taille ou la complexité du groupe ; les principes qu'elle édicte sont appliqués en fonction de la nature et des circonstances de chaque audit de groupe.

« Par exemple, lorsque l'audit du groupe est réalisé entièrement par l'auditeur du groupe, certaines diligences requises par la présente norme ne sont pas applicables étant conditionnées à la participation d'auditeurs des composants. Ce peut être le cas lorsque l'auditeur du groupe est en mesure de mettre en œuvre les procédures d'audit de façon centralisée ou de mettre en œuvre les procédures à l'égard des composants sans faire participer d'auditeurs des composants.

« Responsabilités de l'associé responsable de l'audit du groupe et de l'auditeur du groupe

« 10. La responsabilité et l'obligation ultime de rendre compte du respect des diligences requises par la présente norme incombent à l'associé responsable de l'audit du groupe.

« Dans la présente norme, lorsque l'expression "*l'associé responsable de l'audit du groupe assume la responsabilité de...*" ou "*l'auditeur du groupe assume la responsabilité de...*" est utilisée dans le libellé de la diligence, il est permis à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à l'auditeur du groupe de confier la conception ou la mise en œuvre de procédures, de tâches ou d'actions à des membres de l'équipe affectée à la mission possédant les compétences ou l'expérience requises, y compris des auditeurs des composants.

« En revanche, lorsque les expressions susmentionnées ne sont pas utilisées, il incombe à l'associé responsable de l'audit du groupe ou à l'auditeur du groupe, selon le cas, de mettre en œuvre lui-même la diligence en obtenant au besoin des informations auprès d'autres membres de l'équipe affectée à la mission ou auprès de la structure d'exercice professionnel.

« Objectifs

« 11. La présente norme a pour objet de définir, en complément des dispositions prévues par les normes d'exercice professionnel relatives à la certification des comptes, les principes spécifiques suivants applicables à l'audit des comptes du groupe :

« (a) déterminer, en ce qui concerne l'acceptation et le maintien de la mission d'audit du groupe, si l'on peut raisonnablement s'attendre à collecter des éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur les comptes du groupe ;

« (b) identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, de même que planifier et mettre en œuvre des procédures d'audit pour répondre de façon appropriée à cette évaluation du risque ;

« (c) participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composants tout au long de l'audit du groupe, ce qui implique notamment de communiquer clairement avec eux au sujet de l'étendue et du calendrier de leurs travaux et d'évaluer les résultats de ces travaux ; et

« (d) déterminer si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris les travaux effectués par les auditeurs des composants, ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour fonder l'opinion d'audit sur les comptes du groupe.

« Définitions

« 12. Dans la présente norme, on entend par :

« (a) "risque d'agrégation" : le risque que le total des anomalies non corrigées et non détectées excède le seuil de signification pour les comptes pris dans leur ensemble. En général, le risque d'agrégation augmente avec le nombre de composants, les procédures d'audit pouvant être mises en œuvre séparément, que ce soit par des auditeurs de composants ou par d'autres membres de l'équipe affectée à la mission ;

« (b) "composant" : une entité, une unité opérationnelle, une fonction ou un segment d'activité, ou une combinaison de celles-ci, selon le découpage établi par l'auditeur du groupe pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit dans le cadre de l'audit du groupe ;

« (c) "auditeur d'un composant" : un professionnel qui effectue des travaux d'audit à l'égard d'un composant pour les besoins de l'audit des comptes du groupe. L'auditeur d'un composant fait partie de l'équipe affectée à la mission d'audit du groupe ;

« Lorsque l'audit d'un composant est réalisé collégalement par plusieurs professionnels, la notion d'"auditeur d'un composant" s'entend de l'ensemble de ces professionnels ;

« (d) "direction d'un composant" : les dirigeants responsables de l'information comptable et financière ou du traitement des opérations d'un composant à l'égard duquel une procédure d'audit est mise en œuvre ;

« (e) "seuil de planification au niveau du composant" : le montant que l'auditeur du groupe établit afin de ramener à un niveau suffisamment faible le risque d'agrégation pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit à l'égard d'un composant ;

« (f) "groupe" : l'entité comptable pour laquelle sont préparés les comptes du groupe ;

« (g) "audit du groupe" : l'audit des comptes du groupe ;

« (h) "auditeur du groupe" : l'associé responsable de l'audit du groupe et les autres membres de l'équipe affectée à la mission, hormis les auditeurs des composants. L'auditeur du groupe a la responsabilité :

« (i) d'établir le plan de mission et le programme de travail relatifs à l'audit du groupe ;

« (ii) de diriger et de superviser les auditeurs des composants, et de procéder à une revue de leurs travaux ;

« (iii) d'évaluer les conclusions tirées des éléments suffisants et appropriés collectés qui permettent de fonder une opinion d'audit sur les comptes du groupe ;

« Lorsque l'audit du groupe est réalisé collégalement par plusieurs commissaires aux comptes, la notion d'"auditeur du groupe" s'entend des associés responsables de l'audit du groupe et des autres membres des équipes affectées à la mission, hormis les auditeurs des composants, qui réalisent l'audit du groupe pour le compte de chacun des commissaires aux comptes ;

« (i) "opinion d'audit sur les comptes du groupe" : l'opinion d'audit exprimée sur les comptes du groupe ;

« (j) "associé responsable de l'audit du groupe" : l'associé responsable de mission qui est responsable de l'audit du groupe ;

« Dans la présente norme, le terme “associé” s’entend du commissaire aux comptes personne physique qui signe le rapport d’audit. Lorsque le mandat est détenu par une société de commissariat aux comptes, le terme “associé” s’entend des personnes visées à l’article L. 821-25 du code de commerce ;

« Lorsque l’audit du groupe est réalisé collégialement par plusieurs commissaires aux comptes, la notion d’“associé responsable de l’audit du groupe” s’entend des associés responsables de l’audit du groupe intervenant pour le compte de chacun des commissaires aux comptes ;

« (k) “comptes du groupe” : les comptes du groupe, au sens de la présente norme, sont les comptes consolidés, les comptes combinés ou les comptes annuels qui :

- « – incluent les comptes de plus d’une entité ou unité opérationnelle du fait d’un processus de consolidation ; et
- « – font l’objet d’une certification par le ou les commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission légale prévue à l’article L. 821-53 du code de commerce.

« Dans la présente norme, le terme “processus de consolidation” ne s’entend pas seulement de la préparation de comptes consolidés ou de comptes combinés conformément au référentiel comptable applicable, mais s’entend également de la préparation de comptes agrégés concernant des entités ou des unités opérationnelles telles que des succursales ou des divisions ;

« (l) “direction du groupe” : les dirigeants responsables de la préparation des comptes du groupe ;

« (m) “seuil de planification au niveau du groupe” : le seuil de planification déterminé par l’auditeur du groupe relatif aux comptes du groupe pris dans leur ensemble ;

« (n) “équipe affectée à la mission” : toutes les personnes qui mettent en œuvre des procédures d’audit pour les besoins de la mission, à l’exception des experts. L’équipe affectée à la mission comprend l’associé responsable de l’audit du groupe, ses collaborateurs et les auditeurs des composants ;

« (o) “retraitement de consolidation” : écriture liée à la préparation des comptes du groupe (reclassements, éliminations...).

« 13. Dans la présente norme, le terme “référentiel comptable applicable” s’entend du référentiel comptable qui s’applique aux comptes du groupe.

#### « Diligences requises

#### « Responsabilités de l’associé responsable de l’audit du groupe en matière de gestion et d’atteinte de la qualité d’un audit de groupe

« 14. L’associé responsable de l’audit du groupe assume la responsabilité globale de la gestion et de l’atteinte de la qualité de la mission d’audit du groupe en :

« (a) assumant la responsabilité de la mise en place, pour les besoins de la mission d’audit du groupe, d’un environnement qui encourage le comportement attendu des membres de l’équipe affectée à la mission ;

« (b) participant de manière suffisante et appropriée à la mission d’audit du groupe tout au long de sa mise en œuvre, y compris aux travaux des auditeurs des composants, afin d’être en mesure d’évaluer si les jugements importants portés et les conclusions tirées sont appropriés à la nature et aux circonstances de la mission.

#### « Acceptation et maintien de la mission

« 15. Sans préjudice des dispositions légales et réglementaires applicables, avant d’accepter ou de maintenir la mission d’audit du groupe, l’associé responsable de l’audit du groupe détermine si l’on peut raisonnablement s’attendre à collecter des éléments suffisants et appropriés pour fonder une opinion d’audit sur les comptes du groupe.

« 16. S’il conclut, après l’acceptation ou le maintien de la mission d’audit du groupe, que des éléments suffisants et appropriés ne peuvent pas être collectés, l’associé responsable de l’audit du groupe tient compte des incidences possibles sur l’audit du groupe, en ce comprise sa capacité à poursuivre la mission, dans le respect des dispositions du code de déontologie.

« 17. Lorsqu’il applique la norme d’exercice professionnel “*Lettre de mission*”, l’auditeur du groupe demande à la direction du groupe confirmation qu’elle reconnaît et comprend ses responsabilités pour permettre à l’équipe affectée à la mission :

« (a) d’accéder à toutes les informations dont la direction du groupe a connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des comptes du groupe, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d’autres éléments d’information ;

« (b) de demander à la direction du groupe ou à la direction d’un composant des informations complémentaires pour les besoins de l’audit du groupe ;

« (c) d’accéder sans restriction aux personnes, au sein du groupe, auprès de qui, selon l’équipe affectée à la mission, il est nécessaire de collecter des éléments suffisants et appropriés.

« *Limitation à l’accès aux informations ou aux personnes en raison de circonstances indépendantes de la volonté de la direction du groupe*

« 18. Diverses raisons, indépendantes de la volonté de la direction du groupe, peuvent être à l’origine de la limitation de l’accès aux informations nécessaires aux besoins de la mission, ou aux personnes auprès desquelles l’équipe affectée à la mission estime nécessaire de collecter des éléments suffisants et appropriés.

« Il peut s'agir par exemple de dispositions légales ou réglementaires spécifiques, de situations contextuelles particulières telles que des troubles géopolitiques ou sanitaires, ou encore de restrictions imposées par la direction du composant.

« Si, après avoir investigué sur les raisons de la limitation à l'accès aux informations ou aux personnes, l'associé responsable de l'audit du groupe conclut qu'elles sont indépendantes de la volonté de la direction du groupe, il tient compte des incidences potentielles de cette limitation sur l'audit du groupe, en ce compris sa capacité à poursuivre la mission, dans le respect des dispositions du code de déontologie.

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

« 19. Si, après avoir investigué sur les raisons de la limitation à l'accès aux informations ou aux personnes, l'associé responsable de l'audit du groupe conclut qu'elles résultent de restrictions imposées par la direction du groupe, il tient compte des incidences potentielles de cette limitation sur l'audit du groupe et détermine les éventuelles autres actions à engager, notamment les communications à effectuer auprès des autorités ou organes appelés à en connaître.

« En outre, si l'associé responsable de l'audit du groupe conclut :

« (a) d'une part, qu'il ne sera pas possible pour l'auditeur du groupe de collecter des éléments suffisants et appropriés en raison de restrictions imposées par la direction du groupe ; et

« (b) d'autre part, qu'il pourrait en résulter une impossibilité d'exprimer une opinion d'audit sur les comptes du groupe,

« il n'accepte pas la mission ou, lorsque la mission est en cours, il tient compte des incidences potentielles de cette limitation sur l'expression de son opinion d'audit et sa capacité à poursuivre la mission, dans le respect des dispositions du code de déontologie.

#### « **Plan de mission et programme de travail relatifs à l'audit du groupe**

« 20. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Planification de l'audit*", l'auditeur du groupe planifie ses travaux et, si nécessaire, modifie cette planification en déterminant :

« (a) les composants à l'égard desquels des travaux d'audit seront effectués ;

« (b) les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit du groupe, y compris la nature, le calendrier et l'étendue de la participation des auditeurs des composants.

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

« 21. Pour l'établissement du plan de mission et du programme de travail, l'associé responsable de l'audit du groupe évalue si l'auditeur du groupe sera à même de participer de façon suffisante et appropriée aux travaux des auditeurs des composants.

« 22. Dans le cadre de l'évaluation mentionnée au paragraphe 21, l'auditeur du groupe demande aux auditeurs des composants de confirmer qu'ils collaboreront avec lui, y compris qu'ils effectueront les travaux qu'il leur demande.

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

« 23. L'associé responsable de l'audit du groupe assume la responsabilité :

« (a) d'informer les auditeurs des composants des règles de déontologie pertinentes, c'est-à-dire celles qui sont applicables au regard de la nature et des circonstances de la mission d'audit du groupe, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ; et

« (b) d'obtenir confirmation, de la part des auditeurs des composants, du fait qu'ils comprennent et respecteront ces règles de déontologie.

« *Ressources affectées à la mission*

« 24. L'associé responsable de l'audit du groupe :

« (a) détermine si les auditeurs des composants ont la compétence et les capacités appropriées, notamment en termes de disponibilités, pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui leur ont été confiées au niveau du composant ; et

« (b) dans le cadre de la mise en œuvre de la diligence visée au (a), si des informations lui ont été fournies ou mises à sa disposition sur la compétence et les capacités des auditeurs des composants, apprécie ces informations.

« 25. L'auditeur du groupe ne fait pas participer l'auditeur d'un composant aux travaux d'audit relatifs à ce composant si :

« (a) l'auditeur du composant ne se conforme pas aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance ;

« (b) l'associé responsable de l'audit du groupe a de sérieuses préoccupations au sujet de l'un et/ou l'autre des points mentionnés aux paragraphes 21 à 24.

« En outre, dans l'une ou l'autre des deux situations susvisées, l'auditeur du groupe effectue les communications prévues par les textes légaux et réglementaires lorsque des manquements sont identifiés.

« *Réalisation de la mission*

« 26. L'associé responsable de l'audit du groupe assume la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composants, ainsi que de la revue de leurs travaux, en prenant en considération :

« (a) les domaines considérés comme présentant un risque élevé d'anomalies significatives dans les comptes du groupe ou un risque inhérent élevé nécessitant une démarche d'audit particulière, identifiés conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel "*Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*";

« (b) les domaines de l'audit des comptes du groupe qui impliquent des jugements importants.

« *Communications avec les auditeurs des composants*

« 27. L'auditeur du groupe communique aux auditeurs des composants ses instructions et les responsabilités respectives, en précisant l'importance que les communications entre les auditeurs des composants et l'auditeur du groupe soient effectuées en temps opportun tout au long de l'audit du groupe.

« **Prise de connaissance du groupe et de son environnement, notamment de son contrôle interne**

« 28. Lorsqu'il applique la norme "*Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*", l'auditeur du groupe assume la responsabilité d'acquérir une connaissance :

« (a) du groupe et de son environnement, ce qui inclut :

« (i) la structure organisationnelle et le modèle économique du groupe, notamment :

« a. les localisations où le groupe exerce ses activités ;

« b. la nature des activités du groupe et leur degré de similitude dans l'ensemble du groupe ; et

« c. la mesure dans laquelle le recours à l'informatique est intégré dans le modèle économique du groupe ;

« (ii) les facteurs réglementaires ayant une incidence sur les entités et les unités opérationnelles du groupe ; et

« (iii) la mesure et l'analyse des indicateurs utilisés en interne et en externe afin d'évaluer la performance financière des entités ou des unités opérationnelles ;

« Dans le cadre de la prise de connaissance du groupe et de son environnement, l'auditeur du groupe tient compte du fait que la complexité du groupe, qui peut notamment être liée à sa structuration juridique et/ou opérationnelle, à la répartition de ses activités sur plusieurs localisations, ou encore à la structuration de l'informatique utilisée au sein du groupe, sont des facteurs de risque inhérent susceptibles de générer un risque accru d'anomalies significatives.

« (b) du référentiel comptable applicable et de la cohérence des méthodes et pratiques comptables à l'échelle du groupe ;

« (c) du contrôle interne du groupe, incluant :

« (i) la nature des activités de contrôle au sein du groupe et leur degré de similitude dans l'ensemble du groupe ;

« (ii) la question de savoir si les activités du groupe pertinentes pour les comptes du groupe sont centralisées ou non, et la manière dont elles le sont, le cas échéant ;

« (iii) le processus de consolidation mis en œuvre par le groupe, y compris les sous-consolidations, s'il y a lieu, et les retraitements de consolidation ;

« (iv) la manière dont la direction du groupe communique à la direction des entités ou des unités opérationnelles les points importants pour la préparation des comptes du groupe et les informe des responsabilités qui leur sont attribuées, notamment en matière de contrôle interne.

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

« 29. L'auditeur du groupe communique avec les auditeurs des composants en temps opportun pour les informer des éléments qui, selon lui, sont pertinents pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe, par l'auditeur du composant, pour les besoins de l'audit du groupe.

« Dans ce cadre, l'auditeur du groupe informe les auditeurs des composants des éléments suivants :

« – lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Relations et transactions avec les parties liées*", des parties liées au groupe et des relations et transactions avec ces parties liées dont il a été informé par la direction du groupe et/ou qu'il aurait identifiées dans le cadre de son audit ;

« – lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Continuité d'exploitation*", des événements ou des situations susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation du groupe dont il a été informé par la direction du groupe et/ou qu'il aurait identifiés dans le cadre de son audit.

« 30. L'auditeur du groupe demande aux auditeurs des composants de lui communiquer en temps opportun :

« a) Les points concernant les informations comptables et financières du composant qui, selon l'auditeur du composant, sont pertinents pour l'identification et l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs ;

« b) Les relations avec des parties liées que la direction du groupe ou l'auditeur du groupe n'ont pas identifiées antérieurement ;

« c) Les événements ou les situations susceptibles de mettre en cause la continuité d'exploitation du groupe qu'ils ont relevés, le cas échéant.

**« Identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe**

« 31. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel *“Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes”*, compte tenu de la connaissance qu'il a acquise conformément au paragraphe 28, l'auditeur du groupe assume la responsabilité de l'identification et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe, y compris en ce qui concerne le processus de consolidation.

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

« 32. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel *“Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes”*, l'auditeur du groupe évalue le caractère suffisant et approprié des éléments collectés par lui-même et par les auditeurs des composants.

**« Caractère significatif**

« 33. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel *“Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit”* et la norme d'exercice professionnel *“Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit”*, et lorsque, concernant les comptes du groupe, des catégories d'opérations, des soldes de comptes ou des informations fournies dans l'annexe proviennent de différents composants, l'auditeur du groupe détermine, pour la planification et la mise en œuvre des procédures d'audit :

« (a) un seuil de planification au niveau du composant et ce, pour chacun des composants à l'égard desquels des procédures d'audit sont mises en œuvre.

« Ce seuil doit être inférieur au seuil de planification au niveau du groupe pour tenir compte du risque d'agrégation ;

« (b) le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations comptables et financières du composant doivent lui être communiquées, qui ne peut excéder le montant des anomalies considérées comme manifestement insignifiantes par rapport aux comptes du groupe.

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

« 34. L'auditeur du groupe communique aux auditeurs des composants les montants établis conformément au paragraphe 33.

**« Procédures d'audit mises en œuvre à l'issue de la prise de connaissance du groupe et de son environnement et de l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes**

« 35. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel *“Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes”*, l'auditeur du groupe assume la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre.

« Pour ce faire, l'auditeur du groupe assume la responsabilité de déterminer les composants à l'égard desquels ces procédures d'audit seront mises en œuvre, la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à effectuer au niveau de ces composants.

*« Processus de consolidation*

« 36. L'auditeur du groupe assume la responsabilité de la conception et de la mise en œuvre des procédures d'audit en réponse à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe, associé au processus de consolidation. Ces procédures lui permettent notamment :

« (a) d'évaluer si les comptes du groupe englobent toutes les entités et les unités opérationnelles, conformément au référentiel comptable applicable, ainsi que de concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit portant sur les sous-consolidations, s'il y a lieu ;

« (b) d'évaluer le caractère approprié, exhaustif et exact des retraitements de consolidation ;

« (c) d'évaluer si les jugements portés par la direction dans le cadre du processus de consolidation présentent des indices de biais possibles introduits par la direction ;

« (d) de répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives résultant de fraudes liées au processus de consolidation.

« 37. Lorsque les informations comptables et financières d'une entité ou d'une unité opérationnelle n'ont pas été préparées selon les mêmes méthodes comptables que celles utilisées pour établir les comptes du groupe, l'auditeur du groupe détermine si ces informations ont été retraitées de manière appropriée pour la préparation et la présentation des comptes du groupe.

« 38. Lorsque les comptes du groupe englobent les informations comptables et financières d'une entité ou d'une unité opérationnelle ayant une date de clôture différente de celle du groupe, l'auditeur du groupe assume la responsabilité de déterminer si les retraitements de consolidation nécessaires ont été apportés à ces informations, conformément au référentiel comptable applicable.

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

« 39. Lorsque l'auditeur du groupe fait participer l'auditeur d'un composant à la conception ou à la mise en œuvre de procédures d'audit, il échange avec celui-ci sur les points qui, selon lui ou selon l'auditeur du composant, sont pertinents pour répondre à l'évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes du groupe.

« 40. Lorsque l'auditeur d'un composant détermine les procédures d'audit à mettre en œuvre en ce qui concerne des domaines considérés comme présentant un risque élevé d'anomalies significatives dans les comptes du groupe ou un risque inhérent élevé qui nécessite une démarche d'audit particulière, conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel *"Prise de connaissance de l'entité et de son environnement, identification et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes"*, l'auditeur du groupe évalue le caractère approprié de la conception et de la mise en œuvre de ces procédures.

« 41. Lorsque des auditeurs des composants mettent en œuvre des procédures d'audit portant sur le processus de consolidation, y compris sur celui des sous-consolidations, l'auditeur du groupe détermine la nature et l'étendue de sa direction et de sa supervision des auditeurs des composants, ainsi que de sa revue de leurs travaux.

« 42. L'auditeur du groupe détermine si les informations comptables et financières identifiées dans les communications des auditeurs des composants, conformément au paragraphe 43(a), sont celles qui sont intégrées dans les comptes du groupe.

**« Evaluation des éléments communiqués par les auditeurs des composants et du caractère suffisant et approprié de leurs travaux**

« 43. L'auditeur du groupe demande aux auditeurs des composants de lui communiquer les points pertinents lui permettant de fonder son opinion d'audit sur les comptes du groupe. Les communications des auditeurs des composants comprennent notamment :

« (a) l'identification de l'information comptable et financière pour laquelle il a été demandé à l'auditeur du composant de mettre en œuvre des procédures d'audit ;

« (b) la mention selon laquelle l'auditeur du composant a effectué ou non les travaux demandés par l'auditeur du groupe ;

« (c) la mention par l'auditeur du composant du fait qu'il s'est conformé ou non aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance, qui s'appliquent à la mission d'audit du groupe ;

« (d) les cas de non-respect des textes légaux et réglementaires identifiés par l'auditeur du composant, le cas échéant ;

« (e) un état des anomalies, corrigées et non corrigées, qui ont été relevées par l'auditeur du composant dans les informations comptables et financières du composant et dont le montant est supérieur au seuil communiqué par l'auditeur du groupe conformément au paragraphe 34 ;

« (f) la mention des indices d'un biais possible introduit par la direction ;

« (g) une description de toutes les faiblesses du contrôle interne relevées lors de la mise en œuvre des procédures d'audit ;

« (h) tout autre point important que l'auditeur du composant a communiqué ou prévoit de communiquer à la direction du composant ou aux membres des organes du composant mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce, y compris les fraudes, avérées ou suspectées, impliquant la direction du composant ou des employés ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne du groupe à l'égard du composant, ou encore d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait entraîner une anomalie significative dans l'information comptable et financière du composant ;

« (i) tout autre élément qui peut présenter un intérêt pour l'audit des comptes du groupe ou que l'auditeur du composant juge pertinent de porter à l'attention de l'auditeur du groupe, y compris les points particuliers mentionnés dans les lettres d'affirmation que l'auditeur du composant a demandées à la direction du composant ; et

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

« 44. L'auditeur du groupe :

« (a) discute avec l'auditeur du composant, la direction du composant ou la direction du groupe, selon le cas, des points importants soulevés dans les communications avec l'auditeur du composant, dont celles mentionnées au paragraphe 43 ;

« (b) évalue si les éléments transmis par l'auditeur du composant répondent à ses objectifs. Si tel n'est pas le cas, l'auditeur du groupe tient compte des incidences de cette situation sur l'audit du groupe.

« 45. L'auditeur du groupe détermine la nécessité d'effectuer la revue d'autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants, et l'ampleur de cette revue, le cas échéant. Pour ce faire, il prend en considération :

« (a) la nature, le calendrier et l'étendue des travaux effectués par l'auditeur du composant ;

« (b) la compétence et les capacités de l'auditeur du composant selon la détermination réalisée en application du paragraphe 24(a) ;

« (c) la direction et la supervision de l'auditeur du composant, et la revue de ses travaux.

« 46. Si l'auditeur du groupe conclut que les travaux de l'auditeur d'un composant ne sont pas suffisants et appropriés par rapport à ses objectifs, il détermine les procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre par l'auditeur d'un composant ou par lui-même.

**« Événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice »**

« 47. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Événements postérieurs à la clôture de l'exercice*", l'auditeur du groupe assume la responsabilité de mettre en œuvre des procédures conçues pour identifier des événements pouvant nécessiter un ajustement approprié dans les comptes du groupe ou une information dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes du groupe.

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

« 48. L'auditeur du groupe demande aux auditeurs des composants de l'informer s'ils prennent connaissance d'événements postérieurs à la date de clôture pouvant nécessiter un ajustement des comptes du groupe ou une information à fournir dans ceux-ci et dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes du groupe.

**« Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés »**

« 49. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de sa prise de connaissance de l'entité et de son environnement et de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes*", l'auditeur du groupe détermine si les procédures d'audit mises en œuvre, y compris les travaux effectués par les auditeurs des composants, ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés pour fonder son opinion d'audit sur les comptes du groupe.

« 50. L'associé responsable de l'audit du groupe évalue l'incidence, sur son opinion d'audit sur les comptes du groupe, des anomalies non corrigées, qu'elles aient été identifiées par l'auditeur du groupe ou communiquées par des auditeurs des composants, et des cas où il a été impossible de collecter des éléments suffisants et appropriés.

**« Communications avec la direction du groupe et les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce »****« Communications avec la direction du groupe »**

« 51. L'auditeur du groupe communique à la direction du groupe un aperçu de l'étendue et du calendrier prévus de l'audit, y compris une description sommaire des travaux à effectuer à l'égard des composants du groupe.

« 52. Lorsqu'une fraude a été identifiée ou qu'une fraude est portée à son attention par l'auditeur d'un composant conformément au paragraphe 43(h), ou encore lorsque des informations qu'il a collectées indiquent une possibilité de fraude, l'auditeur du groupe le communique dès que possible à la direction du groupe, au niveau de responsabilité approprié, afin que ceux qui ont la responsabilité première de prévenir et de détecter les fraudes soient informés des aspects qui relèvent de leur compétence.

« 53. L'auditeur d'un composant peut être tenu, en raison de textes légaux et réglementaires ou pour d'autres raisons, d'exprimer une opinion d'audit sur les comptes d'une entité ou d'une unité opérationnelle du groupe. Dans ce cas, l'auditeur du groupe demande à la direction du groupe d'informer la direction de l'entité ou de l'unité opérationnelle de tout point dont il prend connaissance et qui peut être important par rapport aux comptes de l'entité ou de l'unité opérationnelle, mais dont la direction de l'entité ou de l'unité opérationnelle n'a pas connaissance. Si la direction du groupe refuse de communiquer le point à la direction de l'entité ou de l'unité opérationnelle, l'auditeur du groupe discute du point avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce. Si la question n'est toujours pas résolue, l'auditeur du groupe, sous réserve de considérations d'ordre juridique ou professionnel en matière de confidentialité, envisage la possibilité de recommander à l'auditeur du composant de ne pas délivrer son rapport sur les comptes de l'entité ou de l'unité opérationnelle tant que le point n'aura pas été réglé.

**« Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce »**

« 54. L'auditeur du groupe communique aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce les points suivants, en plus de ceux requis par la norme d'exercice professionnel "*Communications avec les organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce*" :

**« a) Une description générale :**

« – des travaux à effectuer à l'égard des composants du groupe ; et

« – de son implication prévue dans les travaux effectués par les auditeurs des composants ;

« b) Les cas où sa revue des travaux de l'auditeur d'un composant donne lieu à interrogation quant à la qualité des travaux de ce dernier ;

« c) Toute limitation dans la mise en œuvre des procédures d'audit estimées nécessaires pour l'audit du groupe, par exemple des restrictions de l'accès aux informations ou aux personnes ;

« d) Toute fraude avérée ou suspectée impliquant la direction du groupe, la direction d'un composant, des membres du personnel ayant un rôle clé dans le dispositif de contrôle interne du groupe ou d'autres personnes, lorsque la fraude a conduit à une anomalie significative dans les comptes du groupe.

**« Communication des faiblesses du contrôle interne »**

« 55. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Communication des faiblesses du contrôle interne*", l'auditeur du groupe détermine si, parmi les éventuelles faiblesses du contrôle interne du groupe relevées, y compris par les auditeurs des composants et portées à son attention conformément au paragraphe 43(g), certaines sont à communiquer aux organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce ou à la direction du groupe.

« Il incombe à l'auditeur du groupe de déterminer, en se fondant sur les travaux d'audit effectués, si une ou plusieurs faiblesses relevées, individuellement ou en association, constituent des faiblesses suffisamment importantes pour être portées à l'attention des organes mentionnés à l'article L. 821-63 du code de commerce ou de la direction du groupe.

#### « Documentation

« 56. Lorsqu'il applique la norme d'exercice professionnel "*Documentation de l'audit des comptes*", l'auditeur du groupe consigne dans son dossier la documentation suffisante pour permettre à toute autre personne ayant une expérience de la pratique de l'audit et n'ayant pas participé à la mission d'être en mesure de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants collectés et les conclusions tirées sur les points importants relevés au cours de l'audit du groupe.

« La documentation d'audit du groupe se compose de :

« – la documentation incluse dans le dossier de l'auditeur du groupe ;

« – la documentation séparée dans chacun des dossiers des auditeurs des composants relative aux travaux qu'ils ont effectués pour les besoins de l'audit du groupe, c'est-à-dire la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants.

« L'auditeur du groupe consigne dans la documentation d'audit :

« (a) les points importants relatifs à toutes limitations à l'accès aux informations du groupe ou aux personnes au sein du groupe et qui ont été pris en considération avant de décider d'accepter ou de maintenir la mission, ou qui sont apparus ultérieurement, et la manière dont ces points ont été traités ;

« (b) l'analyse l'ayant conduit à déterminer les composants à l'égard desquels des travaux d'audit ont été planifiés et réalisés ;

« (c) les éléments sur lesquels il s'est appuyé pour déterminer le seuil de planification au niveau de chaque composant, et le seuil au-delà duquel les anomalies relevées dans les informations comptables et financières du composant devaient lui être communiquées ;

« (d) les éléments sur lesquels il s'est appuyé pour déterminer que les auditeurs des composants avaient la compétence et les capacités appropriées, notamment suffisamment de temps, pour mettre en œuvre les procédures d'audit qui leur ont été confiées au niveau des composants ;

« (e) les aspects clés de la connaissance du contrôle interne du groupe acquise conformément au paragraphe 28 (c) ;

« (f) la nature, le calendrier et l'étendue de sa direction et de sa supervision des auditeurs des composants, ainsi que de sa revue de leurs travaux, y compris, le cas échéant, des autres éléments de la documentation d'audit préparée par les auditeurs des composants, conformément au paragraphe 45 ;

« (g) les communications avec les auditeurs des composants, incluant les éléments suivants :

« (i) tout point relatif à la fraude, aux parties liées ou à la continuité d'exploitation communiqué conformément au paragraphe 30,

« (ii) les points pertinents pour son opinion sur l'audit du groupe, selon le paragraphe 43, et la manière dont il a donné suite aux points importants au sujet desquels il s'est entretenu avec les auditeurs des composants, la direction d'un composant ou la direction du groupe ;

« (h) son évaluation des points relevés ou des conclusions des auditeurs des composants qui pourraient avoir une incidence significative sur les comptes du groupe, et sa réponse à ces points relevés ou ces conclusions.

« Dans un audit de groupe, la préparation de la documentation d'audit peut poser des difficultés particulières dans certaines circonstances. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque la loi ou la réglementation empêche l'auditeur d'un composant de transférer de la documentation hors de son pays, ou lorsqu'une guerre, des troubles civils ou une épidémie limitent l'accès aux éléments pertinents de la documentation d'audit préparée par l'auditeur d'un composant.

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

« – se rendre à l'endroit où l'auditeur du composant est localisé, ou rencontrer l'auditeur du composant ailleurs qu'à l'endroit où celui-ci est localisé pour effectuer une revue de la documentation d'audit qu'il a préparée ;

« – effectuer une revue des éléments pertinents de la documentation d'audit à distance, au moyen d'outils technologiques, si aucune disposition légale ou réglementaire ne l'interdit ;

« – demander à l'auditeur du composant de rédiger et de lui fournir un mémorandum sur les informations pertinentes et en discuter avec lui, au besoin ;

« – s'entretenir avec l'auditeur du composant des procédures mises en œuvre, des éléments probants obtenus et des conclusions qu'il a tirées.

« La question de savoir si une ou plusieurs de ces solutions peuvent être suffisantes relève du jugement professionnel, compte tenu des faits et circonstances propres à l'audit du groupe. Si l'auditeur du groupe n'est pas en mesure de trouver des solutions aux restrictions d'accès à la documentation d'audit préparée par l'auditeur d'un composant, il peut avoir à se demander s'il existe une limitation à l'étendue des travaux dont il devrait tenir compte dans l'opinion d'audit sur les comptes du groupe.

« 57. L'auditeur du groupe met la documentation d'audit du groupe à disposition des contrôleurs de son activité professionnelle visés à l'article L. 820-14 du code de commerce, dans les conditions prévues à l'article R. 820-50 du code de commerce. »

**Art. 3.** – Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le 29 octobre 2025.

Pour le ministre et par délégation :  
*La directrice des affaires civiles  
et du sceau,*  
V. DELNAUD