

Document d'information pour les clients de services d'audit

NCA 600, Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières

MARS 2024

Comment la direction du groupe peut-elle favoriser la réalisation d'audits d'états financiers de groupe de qualité?

Objet de la présente publication

Le présent *Document d'information pour les clients de services d'audit* a été élaboré pour servir d'amorce de dialogue avec les dirigeants de l'entité cliente. Il vise ainsi à aider les auditeurs qui participent à l'audit des états financiers d'un groupe à promouvoir une interaction efficace entre tous les intervenants de cet audit, à savoir l'auditeur du groupe, la direction du groupe, les responsables de la gouvernance du groupe, les auditeurs des composantes et, le cas échéant, la direction des composantes. Il renferme donc des questions qui s'adressent aux dirigeants de l'entité cliente et aideront les auditeurs du groupe à expliquer à leurs clients qu'une interaction efficace entre tous les intervenants est essentielle à la réalisation d'un audit de haute qualité. On y trouve aussi un diagramme illustrant les interrelations entre les principaux intervenants d'un audit d'états financiers de groupe, des exemples de leurs interactions et un tableau indiquant les documents qui portent sur des questions propres aux audits de groupe que la direction du groupe peut remettre à l'auditeur du groupe pour renforcer la qualité de l'audit.

Le présent document d'information peut être utilisé conjointement avec d'autres textes ne faisant pas autorité, tels que les suivants :

- NCA 600, *Base des conclusions* (Collection Recommandations de CPA Canada) - Août 2022
- [*Alerte audit et certification : entrée en vigueur de la NCA 600 révisée*](#) - Août 2022
- [*Êtes-vous certain de ne pas avoir à appliquer la NCA 600?*](#) - Décembre 2022

- [Détermination des responsabilités de l'auditeur du groupe : guide de mise en œuvre](#) – Septembre 2023

Les termes employés dans le présent document d'information correspondent à ceux définis dans le glossaire du *Manuel de CPA Canada – Certification*.

La lecture de ce document ne saurait se substituer à celle de la NCA 600 dans son intégralité, y compris les modalités d'application et autres commentaires explicatifs.

Document d'information pour les clients de services d'audit – Ce que vous devez savoir à titre de membre de la direction du groupe

La Norme canadienne d'audit (NCA) 600 (révisée), *Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – Considérations particulières*, s'applique aux audits d'états financiers de groupe des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2023.

Elle continue d'insister sur l'importance d'une communication bilatérale entre la direction du client et l'auditeur tout au long de la mission d'audit.

Pourquoi les clients de services d'audit devraient-ils lire le présent document?

Le présent document renferme des informations importantes pour vous, client de services d'audit, en particulier si vous êtes le préparateur ou un membre de la direction responsable des états financiers de groupe faisant l'objet d'un audit, car une communication adéquate entre toutes les parties concernées est essentielle à la réalisation d'audits d'états financiers de groupe de haute qualité.

Les auditeurs qui participent à des audits d'états financiers de groupe pourraient devoir prendre en considération certaines questions complexes, notamment en ce qui a trait au processus de consolidation. À titre d'exemple, vous ou la direction d'une composante pourriez préparer les informations financières de différentes entités ou unités à inclure dans vos états financiers de groupe, et les organiser de différentes façons, notamment en fonction de ce qui suit :

- les différentes dispositions légales ou réglementaires locales (telles que les lois fiscales) en vigueur au pays;
- les différents types d'entités juridiques ou autres (entité mère et une ou plusieurs filiales, coentreprises, participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, etc.);
- les différentes unités économiques (succursales, divisions ou autres) qui peuvent être définies par des fonctions ou des branches d'activité précises.

Autre facteur qui pourrait compliquer les choses, les états financiers individuels de certaines entités ou unités du groupe peuvent déjà faire l'objet d'un audit par l'auditeur des états financiers du groupe (l'auditeur du groupe) ou par d'autres auditeurs, comme les auditeurs des composantes.

À titre de membre de la direction du groupe, vous pouvez jouer un [rôle](#) important en facilitant les communications avec l'auditeur du groupe, la direction des composantes (le cas échéant) et les auditeurs des composantes.

Vous pouvez aussi prendre des mesures précises pour aider l'auditeur du groupe à réaliser un audit de groupe de haute qualité, ce qui vous permettra de publier des états financiers de groupe qui répondent aux besoins des utilisateurs. Poursuivez votre lecture pour découvrir ces [mesures précises](#).

Comment les audits d'états financiers de groupe sont-ils décrits dans la Norme canadienne d'audit (NCA) 600?

Selon la norme, les états financiers de groupe sont des états financiers qui incluent les informations financières de plus d'une entité ou unité du fait d'un processus de consolidation. Dans la norme, le terme « processus de consolidation » s'entend :

- de la préparation d'états financiers consolidés conformément au référentiel d'information financière applicable;
- de la préparation d'états financiers selon la méthode de la consolidation proportionnelle ou celle de la mise en équivalence;
- de la présentation, dans des états financiers combinés, des informations financières d'entités ou d'unités qui sont sous contrôle commun ou relèvent de la même direction;
- de l'agrégation d'informations financières concernant des entités ou des unités, comme des succursales ou des divisions.

[NCA 600, alinéa 14 k)]

L'auditeur du groupe détermine les composantes¹ à l'égard desquelles des travaux d'audit seront effectués et les ressources nécessaires pour réaliser la mission d'audit du groupe. Pour ce faire, il peut juger utile de faire appel aux auditeurs des composantes. Des discussions entre la direction du groupe et l'auditeur seront nécessaires tout au long de la mission et dès la phase de planification. Elles porteront notamment sur la nature, le calendrier et l'étendue de l'assistance requise de la part de la direction du groupe, de la direction des composantes et des autres intervenants au sein de l'entité cliente.

Vous désirez en savoir plus sur les modifications apportées à la NCA 600? Lisez le bulletin [Alerte audit et certification : entrée en vigueur de la NCA 600 révisée](#).

¹ NCA 600, alinéa 14 b) – Une composante est une entité, une unité, une fonction ou une branche 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.

Quelles sont les interrelations entre les principaux intervenants d'un audit d'états financiers de groupe?

Pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion sur les états financiers de groupe, l'auditeur du groupe peut devoir interagir avec de nombreux intervenants, comme le montre le diagramme 1 ci-dessous.

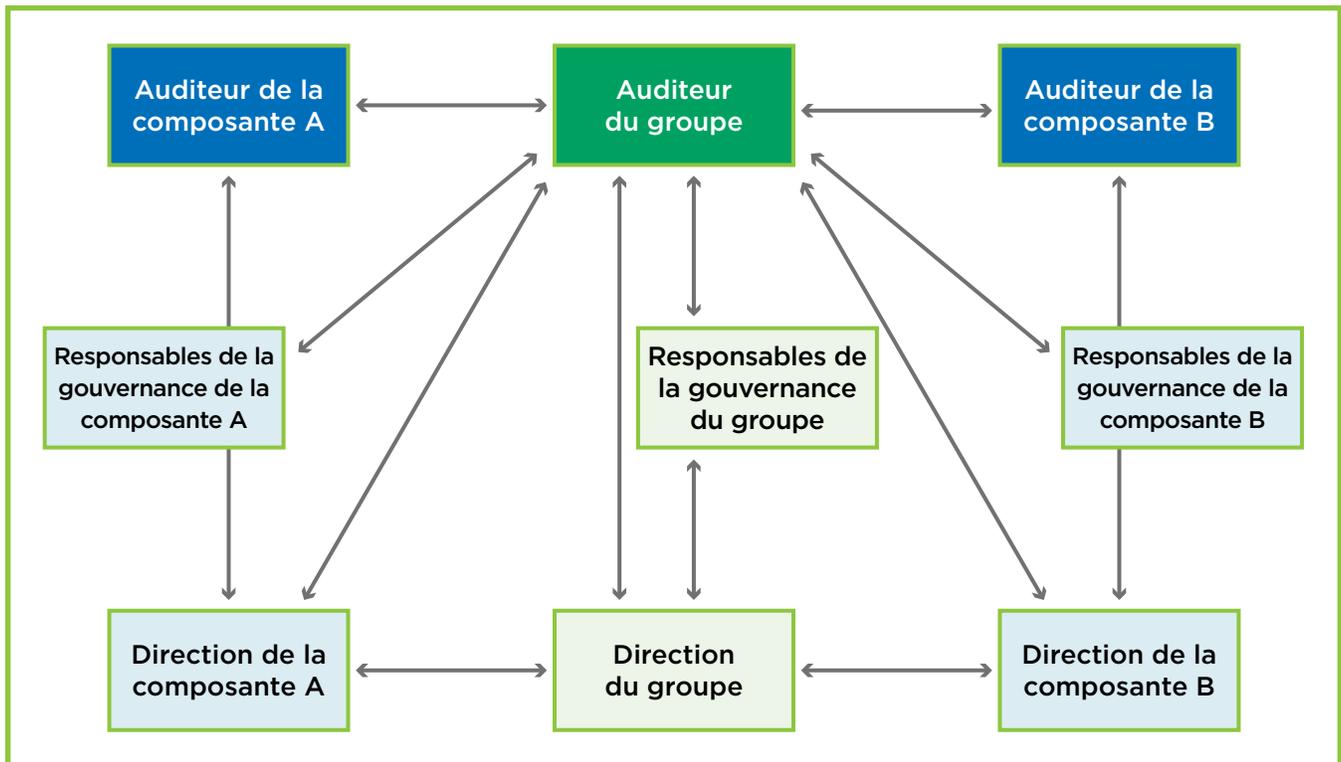


Diagramme 1 - Interrelations dans un audit de groupe

Les audits d'états financiers de groupe peuvent parfois donner lieu à des interrelations complexes. À titre d'exemple, lorsque des auditeurs autres que l'auditeur du groupe (comme les auditeurs des composantes) audient l'information financière des composantes, l'auditeur du groupe est tenu de participer à leurs travaux. L'auditeur du groupe doit :

- acquérir une compréhension de la compétence professionnelle et des capacités des auditeurs des composantes, et déterminer s'ils sont indépendants et s'ils se conforment aux règles de déontologie pertinentes;
- communiquer clairement aux auditeurs des composantes l'étendue et le calendrier des travaux qu'il leur demande d'effectuer sur l'information financière de la composante, et la façon dont ils lui feront part de leurs constatations;
- participer à l'évaluation des risques par les auditeurs des composantes pour déterminer si les composantes sont exposées à des risques qui, à leur tour, pourraient entraîner des risques importants d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe;

- déterminer la façon dont les travaux des auditeurs des composantes viennent étayer les conclusions de l'audit du groupe, et si des procédures complémentaires doivent être mises en œuvre par lui-même ou par un autre auditeur (par exemple, s'il conclut que les travaux de l'auditeur d'une composante sont insuffisants, il décide des procédures supplémentaires à mettre en œuvre et détermine qui les mettra en œuvre).

[NCA 600, par. 45 à 48]

L'auditeur du groupe doit également communiquer avec les responsables de la surveillance du processus d'information financière du groupe (c'est-à-dire les responsables de la gouvernance du groupe) au sujet de questions précises relatives à l'audit du groupe. Leurs communications porteront notamment sur :

- la description générale du type de travaux à effectuer sur les informations financières des composantes et de la nature de la participation prévue de l'auditeur du groupe aux travaux à effectuer sur ces informations par les auditeurs des composantes;
- toute préoccupation quant à la qualité des travaux de l'auditeur d'une composante et les mesures prises par l'auditeur du groupe pour remédier à la situation;
- toute limitation de l'étendue de l'audit du groupe (par exemple, des restrictions concernant l'accès aux informations);
- toute fraude avérée ou suspectée.

[NCA 600, par. 57]

Outre les éléments énumérés ci-dessus, il est attendu que l'auditeur du groupe communique avec vous au sujet de questions précises liées à l'audit du groupe, à savoir :

- les déficiences relevées dans le système de contrôle interne du groupe;
- les fraudes avérées ou suspectées;
- les déficiences relevées dans le contrôle interne des composantes et dans le contrôle interne à l'échelle du groupe;
- les cas où il a besoin d'avoir accès à la direction d'une composante, aux documents comptables de celle-ci ou à d'autres informations relatives à l'audit du groupe :
 - lorsqu'une composante est une participation ne donnant pas le contrôle ou une entité émettrice comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence, il pourrait devoir faire appel à la direction du groupe et aux responsables de la gouvernance du groupe pour avoir accès aux documents comptables de l'entité émettrice,
 - lorsque l'accès aux informations de la composante est limité par des restrictions qui sont indépendantes de la volonté de la direction du groupe (par exemple, en raison de lois ou de questions de sécurité nationale), des mesures devront être prises pour qu'il puisse obtenir des éléments probants.

[NCA 600, par. 54 à 56 et 58]

Pour renforcer la qualité de l'audit, il est essentiel que vous, l'auditeur du groupe, les responsables de la gouvernance du groupe, la direction des composantes et les auditeurs des composantes communiquiez en temps opportun de façon claire et cohérente.

En quoi consistent les principaux rôles et responsabilités des principaux intervenants d'un audit d'états financiers de groupe?

Selon les circonstances propres à votre organisation et à la mission d'audit du groupe dont elle fait l'objet, l'audit des composantes peut être réalisé soit par l'auditeur du groupe, soit par d'autres auditeurs, comme les auditeurs des composantes. Dans tous les cas, l'auditeur du groupe est l'unique responsable de la mission et du rapport de l'auditeur sur les états financiers du groupe. Le tableau 1 ci-dessous décrit les principaux rôles et responsabilités des principaux intervenants dans un audit de groupe.

Tableau 1 – Rôles et responsabilités des principaux intervenants dans un audit d'états financiers de groupe

Principaux intervenants	Rôles et responsabilités, tels qu'ils sont décrits dans la NCA 600
Responsables de la gouvernance du groupe [NCA 600, par. 20, 57 et 58]	<ul style="list-style-type: none"> • Surveiller le processus d'information financière du groupe • Aider l'auditeur du groupe à lever les restrictions au niveau de la composante ou demander des informations directement à la composante • Prendre rapidement des mesures appropriées en réponse aux questions soulevées par l'auditeur du groupe

Principaux intervenants	Rôles et responsabilités, tels qu'ils sont décrits dans la NCA 600
<p>Direction du groupe</p> <p>[NCA 600, alinéa 14 l) et par. 19, 30, 54 et 55]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Préparer les états financiers de groupe • Transmettre des instructions aux composantes (qui précisent les exigences à respecter pour les informations financières des composantes à inclure dans les états financiers du groupe et qui comprennent souvent des manuels de procédures comptables et une liasse de consolidation [parfois appelée « liasse d'informations financières »]) • Déterminer le contrôle interne considéré comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers de groupe qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs • Fournir à l'auditeur du groupe un accès à toutes les informations qui sont pertinentes pour l'audit du groupe, ainsi qu'un accès sans restriction aux personnes au sein du groupe, pour qu'il puisse obtenir des éléments probants • Aider l'auditeur du groupe à lever les restrictions au niveau de la composante ou demander des informations directement à la composante
<p>Auditeur du groupe</p> <p>[NCA 600, alinéa 14 h) et par. 28, 29, 31, 37, 45, 53 et 58]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Diriger, superviser et réaliser la mission d'audit du groupe • Diriger, superviser et examiner les travaux des auditeurs des composantes • Communiquer clairement et en temps opportun avec les auditeurs des composantes • Obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les informations financières des composantes et le processus de consolidation pour exprimer une opinion sur les états financiers du groupe • Se former une opinion sur les états financiers du groupe et l'exprimer sans faire mention des auditeurs des composantes dans son rapport
<p>Direction d'une composante²</p> <p>[NCA 600, alinéa 14 d) et par. 56]</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Préparer l'information financière d'une composante conformément au référentiel d'information financière applicable (conformément aux instructions de la direction du groupe) • Fournir à l'auditeur du groupe ou de la composante un accès à toutes les informations qui sont pertinentes pour l'audit du groupe, ainsi qu'un accès sans restriction aux personnes, au sein des opérations des composantes, auprès de qui il lui est nécessaire d'obtenir des éléments probants

² La direction du groupe peut également agir à titre de direction d'une composante et être responsable de l'information financière ou d'une activité dans une entité ou unité du groupe [NCA 600, alinéa 14 d) et paragraphe A24].

Principaux intervenants	Rôles et responsabilités, tels qu'ils sont décrits dans la NCA 600
Auditeur d'une composante ³ [NCA 600, alinéa 14 c) et par. 32 et 41 à 44]	<ul style="list-style-type: none"> • Concevoir et mettre en œuvre, conformément aux instructions communiquées par l'auditeur du groupe, des procédures d'évaluation des risques et des procédures d'audit complémentaires sur les informations financières d'une composante dans le cadre de la mission • Communiquer clairement et en temps opportun avec les autres intervenants de la mission • Communiquer à l'auditeur du groupe les constatations ou conclusions générales

Quelles mesures pouvez-vous prendre pour favoriser la réalisation d'audits de groupe de haute qualité?

Les normes d'audit exigent que l'auditeur du groupe acquière une compréhension de votre groupe et de son environnement, du référentiel d'information financière applicable et de la cohérence des méthodes et pratiques comptables à l'échelle du groupe ainsi que du système de contrôle interne du groupe, notamment en ce qui concerne le processus de consolidation. Pour l'aider à acquérir cette compréhension, vous pouvez lui fournir les documents pertinents décrits au tableau 2 ci-dessous.

Dans le cas d'une mission récurrente, vous pouvez décrire les changements concernant :

- la structure du groupe (par exemple, lorsque des acquisitions, des cessions, des réorganisations et des changements dans l'organisation du système d'information financière du groupe ont eu lieu);
- les activités des composantes qui sont importantes par rapport au groupe;
- la composition des différentes équipes (responsables de la gouvernance du groupe, direction du groupe ou dirigeants clés des composantes);
- les contrôles à l'échelle du groupe;
- le référentiel d'information financière applicable (pour une ou plusieurs composantes).

Vous pouvez également faciliter l'accès de l'auditeur du groupe aux communications importantes entre les auditeurs des composantes et la direction des composantes (par exemple, les communications sur les déficiences importantes du contrôle interne de la composante), et lui donner accès aux communications importantes entre les autorités de réglementation et les composantes concernant les questions d'information financière pertinentes pour l'audit du groupe.

³ L'auditeur du groupe peut également être l'auditeur d'une composante dans le cas où il effectue des travaux d'audit à l'égard d'une composante pour les besoins de l'audit du groupe [NCA 600, alinéa 14 c)].

Tableau 2 – Liste des documents préparés par la direction du groupe sur des questions propres aux états financiers du groupe

Documents	Exemples d'éléments pouvant être inclus dans le document
Manuel portant sur les procédures d'information financière du groupe	<p>Ce document peut comprendre :</p> <ul style="list-style-type: none"> • une liasse de consolidation (parfois appelée « liasse d'informations financières »), qui peut consister en une série de formats standards pour la communication des informations financières qui seront incorporées dans les états financiers du groupe; • des instructions portant entre autres sur : <ul style="list-style-type: none"> – les méthodes comptables à utiliser, – les obligations d'information légales et autres qui s'appliquent aux états financiers du groupe, notamment celles qui concernent : <ul style="list-style-type: none"> • les secteurs isolables et l'information sectorielle, • les relations et opérations avec des parties liées, • les opérations et les profits latents intragroupe, • les soldes intragroupe, • l'échéancier à respecter.
Description des contrôles à l'échelle du groupe	<p>Ce document peut décrire :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le processus d'évaluation des risques par la direction du groupe, c'est-à-dire le processus d'identification, d'analyse et de gestion des risques d'entreprise, y compris le risque de fraude, qui peuvent donner lieu à des anomalies significatives dans les états financiers du groupe; • le suivi des activités d'exploitation et des résultats financiers des composantes, ce qui comprend la production périodique de rapports permettant à la direction du groupe de comparer les résultats des composantes aux budgets et de prendre des mesures appropriées; • le suivi, le contrôle, le rapprochement et l'élimination des opérations et des profits latents intragroupe ainsi que des soldes de comptes intragroupe, au niveau du groupe; • le suivi du délai de transmission des informations financières des composantes et l'évaluation de l'exactitude et de l'exhaustivité de ces informations; • le suivi des contrôles (systèmes informatiques, audit interne, etc.); • la cohérence des politiques et procédures; • la délégation de pouvoirs et de responsabilités à la direction des composantes.

Documents	Exemples d'éléments pouvant être inclus dans le document
Description du processus de consolidation	<p>Ce document peut décrire :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le processus utilisé pour acquérir une compréhension des méthodes comptables suivies par les composantes; • le processus par lequel les composantes sont identifiées et comptabilisées conformément au référentiel d'information financière applicable (par exemple, identification et rapprochement des différences entre les PCGR du groupe et les PCGR du pays); • le processus d'identification : <ul style="list-style-type: none"> — des secteurs à présenter dans l'information sectorielle conformément au référentiel d'information financière applicable, — des relations et opérations avec des parties liées à communiquer conformément au référentiel d'information financière applicable; • les méthodes comptables utilisées pour l'établissement des états financiers du groupe, les changements de méthode par rapport à l'exercice précédent et les changements résultant de l'introduction de normes nouvelles ou révisées dans le référentiel d'information financière applicable; • les procédures adoptées pour les composantes qui ont une date de clôture différente de celle du groupe; • les procédures adoptées pour identifier et évaluer les acquisitions, les cessions et les restructurations et présenter des informations sur celles-ci; • le processus utilisé pour s'assurer que les composantes produisent, aux fins de consolidation, des informations financières exhaustives et exactes dans un délai approprié; • le processus de conversion des informations financières des composantes à l'étranger dans la monnaie de présentation des états financiers du groupe; • la façon dont l'environnement informatique est organisé pour le processus de consolidation, y compris les étapes manuelles et automatisées du processus et les contrôles en place à différentes étapes du processus; • le processus utilisé pour l'obtention d'informations sur les événements postérieurs à la date de clôture qui sont significatifs par rapport aux états financiers du groupe.

Documents	Exemples d'éléments pouvant être inclus dans le document
Description du processus relatif aux ajustements de consolidation	<p data-bbox="571 298 1474 346">Ce document peut décrire :</p> <ul data-bbox="571 354 1474 871" style="list-style-type: none"><li data-bbox="571 354 1474 451">• le processus d'enregistrement des ajustements de consolidation, y compris la préparation, l'autorisation et le traitement des écritures de journal correspondantes;<li data-bbox="571 459 1474 525">• les ajustements de consolidation exigés par le référentiel d'information financière applicable;<li data-bbox="571 533 1474 598">• les connaissances et l'expérience que doit posséder le personnel chargé de la consolidation;<li data-bbox="571 606 1474 703">• les procédures de suivi, de contrôle, de rapprochement et d'élimination des opérations et des profits latents intragroupe ainsi que des soldes de comptes intragroupe;<li data-bbox="571 711 1474 777">• la justification économique des événements et des opérations à l'origine des ajustements de consolidation;<li data-bbox="571 785 1474 861">• la fréquence, la nature et la taille des opérations intragroupe (telles que les opérations conclues entre les composantes).

À propos du présent document

La division Recherche, orientation et soutien de Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) entreprend des initiatives visant à aider les professionnels en exercice et leurs clients à comprendre l'incidence des normes nouvelles et révisées. Pour identifier les enjeux liés à la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit (NCA) et élaborer des indications de mise en œuvre ne faisant pas autorité relativement à ces enjeux, elle s'appuie sur les conseils du Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit. Ce dernier a été mis sur pied par CPA Canada et est constitué de bénévoles provenant des cabinets canadiens suivants : BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, MNP et PwC.

Le contenu de la présente publication a été élaboré et révisé par divers bénévoles, dont les membres du Groupe consultatif sur la mise en œuvre des Normes canadiennes d'audit de CPA Canada ainsi que des membres du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) et de son personnel technique. CPA Canada tient à remercier les bénévoles pour leur soutien lors de la préparation de cette publication.

Commentaires

Nous vous prions de faire parvenir vos commentaires sur le présent document d'information, ou vos suggestions pour les prochains documents d'information, à :

Kaylynn Pippo, CPA, CA

Directrice de projets, Recherche, orientation et soutien
Audit et certification, Comptables professionnels agréés du Canada
277, rue Wellington Ouest
Toronto (Ontario) M5V 3H2
Courriel : research@cpacanada.ca

AVERTISSEMENT

Le présent document d'information, préparé par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada), fournit des indications ne faisant pas autorité. CPA Canada et les auteurs déclinent toute responsabilité ou obligation pouvant découler, directement ou indirectement, de son utilisation. Il n'est pas publié sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

© 2024 Comptables professionnels agréés du Canada

Tous droits réservés. La présente publication est protégée par des droits d'auteur et ne peut être reproduite, stockée dans un système de recherche documentaire ou transmise de quelque manière que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode) sans autorisation écrite préalable.

Pour toute question relative à cette autorisation, veuillez écrire à permissions@cpacanada.ca.