

# Alerte audit et certification

## NORMES CANADIENNES D'AUDIT (NCA)

AOÛT 2022

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

#### **NORME ABORDÉE**

Le présent bulletin vise à mieux faire connaître 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*.

Cette norme révisée, qui remplacera la NCA 600 actuelle, contient à la fois des exigences modifiées et des exigences nouvelles.

#### **Pourquoi lire ce bulletin?**

L'un des changements découlant de la révision de la norme concerne le champ d'application de la norme (autrement dit, ce qui est considéré comme un audit de groupe). Le présent bulletin vous aidera à :

- déterminer si la norme s'applique à votre audit (voir la section « [Champ d'application](#) »);
- adapter la norme en fonction de la complexité du groupe (voir la section « [Adaptabilité de la norme](#) »);

- comprendre les liens entre cette norme et les autres NCA pour ce qui concerne la planification et la réalisation de l'audit (voir les sections « [Atteinte de la qualité de la mission d'audit du groupe](#) », « [Approche fondée sur les risques pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe](#) » et « [Documentation](#) »);
- savoir comment l'auditeur du groupe communique et interagit avec les auditeurs des composantes (voir la section « [Communications et interactions avec les auditeurs des composantes](#) »);
- gérer la qualité de l'audit au niveau du groupe et au niveau des composantes (voir la section « [Atteinte de la qualité de la mission d'audit du groupe](#) »).

Destiné aux professionnels en exercice, ce bulletin résume les principaux changements apportés à la NCA 600; il ne traite pas de tous les aspects de la norme révisée. Pour connaître toutes les exigences, les professionnels en exercice doivent se référer à la norme.

## Quand la NCA 600 révisée entre-t-elle en vigueur?

La NCA 600 révisée s'applique aux audits d'états financiers de groupe des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2023. L'application anticipée est permise.

## Qu'est-ce qui a changé?

Les principaux changements découlant de la révision de la norme sont résumés ci-après.

### 1. Champ d'application

La NCA 600 révisée s'applique lorsque l'auditeur a pour mission de réaliser un audit d'états financiers de groupe. 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. À cet égard, la norme révisée rejoint la NCA 600 actuelle : un groupe compte toujours plus d'une composante. Le terme « processus de consolidation », au sens de la NCA 600 révisée, ne s'entend pas seulement de la préparation d'états financiers consolidés conformément au référentiel d'information financière applicable, mais aussi de la présentation d'états financiers combinés et de l'agrégation d'informations financières concernant des entités ou des unités telles que des succursales ou des divisions.

La norme révisée peut également se révéler utile lorsque l'équipe de mission affectée à un audit d'états financiers qui n'est pas un audit de groupe compte des personnes travaillant pour un autre cabinet (ces personnes peuvent être chargées de la prise d'inventaire physique dans un établissement qui se situe dans un endroit éloigné, par exemple). Dans un tel cas, l'auditeur adaptera les exigences aux circonstances de la mission. Sur ce point, la norme révisée et la NCA 600 actuelle concordent.

### 2. Atteinte de la qualité de la mission d'audit du groupe

La NCA 600 révisée précise comment les exigences de la NCA 220 révisée, *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*, s'appliquent en ce qui concerne la gestion et l'atteinte de la qualité d'un audit de groupe. Par exemple, elle mentionne qu'il incombe à l'associé responsable de l'audit

du groupe de déterminer que les auditeurs des composantes ont 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 de la composante. Elle indique aussi que l'associé responsable de l'audit du groupe doit assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue de la direction et de la supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de la revue de leurs travaux, en prenant en considération :

- les aspects considérés comme présentant des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers du groupe ou à l'égard desquels un risque important a été identifié conformément à la NCA 315, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives*;
- les aspects de l'audit des états financiers du groupe qui font largement appel au jugement.

Bien que 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, toute l'équipe de mission participe au processus.

### **3. Responsabilités de l'associé responsable de l'audit du groupe et de l'auditeur du groupe**

La NCA 600 révisée traite des responsabilités qui incombent à l'associé responsable de l'audit du groupe et à l'auditeur du groupe, compte tenu des exigences de la NCA 220 révisée. La responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard de la conformité aux exigences de la NCA 600 révisée demeurent celles de l'associé responsable de l'audit du groupe. Pour certaines exigences, 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 de mesures à d'autres membres de l'équipe de mission possédant les compétences ou l'expérience requises, y compris des auditeurs des composantes.

### **4. Acceptation et maintien de la mission, y compris les restrictions de l'accès aux informations ou aux personnes**

Comparativement à la NCA 600 actuelle, la norme révisée contient des exigences plus détaillées concernant l'acceptation et le maintien de la mission. Elle traite notamment des cas où l'accès aux informations ou aux personnes est limité. Pour qu'il soit plus facile d'identifier les problèmes d'accès dès l'étape de l'acceptation ou du maintien de la mission, la norme révisée exige de l'auditeur du groupe qu'il obtienne, de la part de la direction du groupe, confirmation que celle-ci reconnaît et comprend que la responsabilité lui incombe de fournir à l'équipe de mission :

- un accès à toutes les informations dont la direction du groupe a connaissance et qui sont pertinentes pour la préparation des états financiers du groupe, notamment les documents comptables, les pièces justificatives et d'autres éléments d'information;
- les informations additionnelles que l'équipe de mission peut demander à la direction du groupe ou à la direction d'une composante pour les besoins de l'audit du groupe;
- un accès sans restriction aux personnes, au sein du groupe, auprès de qui il faut, selon l'équipe de mission, obtenir des éléments probants.

De plus, la NCA 600 révisée fournit des exemples de solutions aux restrictions d'accès les plus courantes. Elle explique entre autres ce que l'auditeur du groupe peut faire dans les cas où l'accès est limité parce que le groupe a une participation ne donnant pas le contrôle dans une entité comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence.

## 5. Approche fondée sur les risques pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe

En ce qui concerne la planification et la réalisation de l'audit du groupe, la NCA 600 révisée repose sur l'approche fondée sur les risques qui sous-tend aussi la NCA 315 et la NCA 330, *Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques*. Elle met en relief les responsabilités de l'auditeur du groupe relativement à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe et au niveau des assertions, ainsi qu'à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'audit. On y souligne que la participation des auditeurs des composantes est souvent essentielle à la réalisation d'un audit de groupe et que, lorsque de tels auditeurs prennent part à la mission, l'auditeur du groupe doit déterminer la nature, le calendrier et l'étendue de leur participation.

L'approche fondée sur les risques se traduit aussi, dans la NCA 600 révisée, par des exigences et des indications qui précisent, d'une part, quels travaux effectuer en vue d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour servir de fondement à la formation d'une opinion sur les états financiers du groupe et, d'autre part, où et par qui ces travaux doivent être effectués. Quant à l'étendue des procédures d'audit complémentaires, la norme révisée explique que les travaux à effectuer à l'égard d'une composante (en faisant appel à l'auditeur de la composante, s'il y a lieu) en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives peuvent consister :

- à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant l'ensemble des informations financières de la composante;
- à concevoir et à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires concernant un ou plusieurs soldes de comptes ou une ou plusieurs catégories d'opérations ou informations à fournir;
- à mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires spécifiées.

## 6. Seuil de signification et risque d'agrégation

La NCA 600 actuelle aborde les notions de seuil de signification pour une composante et de seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, mais ne parle pas de la prise en compte du risque d'agrégation dans un audit de groupe. Dans la norme révisée, on met l'accent sur le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante lorsqu'il est question de la planification et de la mise en œuvre, pour les besoins de l'audit du groupe, de procédures d'audit à l'égard des informations financières d'une composante. Ce changement vise à différencier le seuil de signification qui est utilisé relativement à une composante pour les besoins de l'audit du groupe et celui qui est utilisé pour l'audit des informations financières de la composante en soi. De plus, la norme révisée définit le terme « risque d'agrégation ». L'ajout de cette définition et la modification de la définition de « seuil de signification pour les travaux » dans la NCA 320, *Caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit*, font partie des modifications corrélatives découlant de la révision de la NCA 600.

## 7. Communications et interactions avec les auditeurs des composantes

La norme révisée énonce les responsabilités de l'auditeur du groupe pour ce qui est de communiquer avec les auditeurs des composantes, notamment au sujet de ses attentes à leur égard – cette communication est d'ailleurs évoquée dès l'introduction de la norme. Elle souligne l'importance de maintenir une communication bilatérale tout au long de l'audit du groupe, y compris en ce qui a trait à la nature, au calendrier et à l'étendue prévus des communications. Par ailleurs, les exigences de la NCA 600 révisée précisent les questions qui, parce qu'elles peuvent lui être utiles pour tirer une conclusion sur l'audit du groupe, doivent être communiquées à l'auditeur du groupe par les auditeurs des composantes.

## 8. Utilisation d'éléments probants obtenus au cours d'un audit réalisé pour une autre raison

La NCA 600 révisée traite des cas où les états financiers d'une entité ou d'une unité du groupe ont fait l'objet d'un audit et où un rapport de l'auditeur a été délivré en raison de textes légaux ou réglementaires ou pour une autre raison. Selon la norme, si l'auditeur du groupe prévoit d'utiliser les travaux effectués au cours d'un tel audit, il doit s'assurer que ces travaux sont appropriés pour les besoins de l'audit du groupe. Les modalités d'application viennent préciser que dans tous les cas, les exigences de la NCA 600 s'appliquent, y compris celles relatives à la direction et à la supervision des auditeurs des composantes et à la revue de leurs travaux. La norme révisée contient aussi des exemples qui illustrent les différentes façons dont l'associé responsable de l'audit du groupe peut assumer la responsabilité de diriger et de superviser les auditeurs des composantes, et d'effectuer la revue de leurs travaux.

## 9. Documentation

Il est nécessaire de préparer, conformément à la NCA 230, *Documentation de l'audit*, une documentation de l'audit du groupe qui soit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, et n'ayant pas jusqu'alors participé à la mission, de comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit mises en œuvre, les éléments probants obtenus et les conclusions tirées sur les questions importantes relevées au cours de l'audit du groupe.

Dans la NCA 600 révisée, les exigences à respecter pour l'application de la NCA 230 ont été étoffées. On précise notamment que l'auditeur du groupe doit consigner :

- la façon dont les questions importantes qui concernent toute restriction de l'accès aux informations ou aux personnes ont été traitées;
- le fondement de sa détermination des composantes pour la planification et la réalisation de l'audit du groupe;
- ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer le seuil de signification pour les travaux au niveau de la composante, et le seuil au-delà duquel les anomalies détectées dans les informations financières de la composante devaient lui être communiquées;
- ce sur quoi il s'est appuyé pour déterminer que les auditeurs des composantes 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 composantes;

- les aspects clés de la compréhension du système de contrôle interne du groupe;
- la nature, le calendrier et l'étendue de sa direction et de sa supervision des auditeurs des composantes, ainsi que de sa revue de leurs travaux;
- les points concernant les communications avec les auditeurs des composantes;
- son évaluation des constatations ou des conclusions des auditeurs des composantes concernant les questions qui pourraient avoir une incidence significative sur les états financiers du groupe, et sa réponse à ces constatations ou ces conclusions.

## 10. Esprit critique

La NCA 600 révisée met en évidence l'importance de l'esprit critique et du jugement professionnel dans la planification et la réalisation de l'audit du groupe. Elle mentionne que l'associé responsable de l'audit du groupe assume la responsabilité de la mise en place d'un environnement qui met en valeur le comportement attendu des membres de l'équipe de mission. En effet, il faut que tous les membres de l'équipe de mission, y compris les auditeurs des composantes, fassent preuve d'esprit critique tout au long de l'audit du groupe – ce qu'ils peuvent démontrer par leurs actions et leurs communications. La norme contient des exemples d'obstacles à l'exercice de l'esprit critique au niveau de la mission et de mesures que peut prendre l'équipe de mission pour les atténuer.

## 11. Adaptabilité de la norme

Parce qu'elle est fondée sur des principes, la NCA 600 peut être adaptée par l'auditeur et être appliquée à tous les audits de groupe, peu importe les circonstances et la complexité du groupe. De plus, elle comporte des sous-sections distinctes pour mettre en relief les exigences et les modalités d'application qui concernent les audits de groupe auxquels participent des auditeurs des composantes. Lorsque l'audit du groupe est réalisé entièrement par l'auditeur du groupe, ces exigences et modalités d'application ne s'appliquent pas, car elles sont conditionnelles à la participation d'auditeurs des composantes. 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 composantes sans faire participer d'auditeurs des composantes.

## 12. Modification apportée pour le Canada à la norme ISA 600 (révisée)

La seule modification qui a été apportée pour le Canada est le remplacement des références à l'*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) qui se trouvent dans la norme ISA 600 (révisée) par des références aux règles de déontologie pertinentes qui s'appliquent au Canada. Cette modification a été faite dans l'exemple de rapport de l'auditeur à l'Annexe 1, dans les passages où l'on mentionne les règles de déontologie.

## Quelles sont les autres ressources utiles?

1. Base des conclusions du CNAC (août 2022)
2. [Base des conclusions de l'IAASB \(avril 2022, en anglais\)](#)
3. [Fiche d'information de l'IAASB : Audits of Group Financial Statements - Introduction to International Standard on Auditing 600 \(Revised\), Audits of Group Financial Statements \(Including the Work of Component Auditors\)](#)

Pour vous faciliter la tâche, CPA Canada prévoit de publier une foire aux questions et un outil de mise en œuvre à l'intention des professionnels en exercice qui vous aideront à expliquer les changements à venir à vos clients.

## Commentaires

Si vous avez des commentaires sur le présent bulletin ou des suggestions pour les prochains bulletins, n'hésitez pas à les transmettre à :

### **Andrea Lee, CPA, CA**

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

### **AVERTISSEMENT**

La présente publication, préparée 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 l'utilisation de cette publication. La présente publication n'est pas publiée sous l'autorité du Conseil des normes d'audit et de certification.

© 2022 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](mailto:permissions@cpacanada.ca).