

# Audits des états financiers de groupe

## Renforcer la qualité de l'audit

Les audits de groupe peuvent présenter des défis importants lorsqu'ils impliquent plusieurs entités ou unités d'affaires réparties dans différentes administrations, nécessitant une coordination avec les auditeurs des composantes. La Norme canadienne d'audit (NCA) 600, *Considérations particulières - Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes)* (NCA 600, ISA 600 ou la norme d'audit de groupe)<sup>1</sup>, a été révisée et est entrée en vigueur à la fin de l'année civile 2024. Selon le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB), les modifications visent à :

- renforcer les liens entre les principales normes de base;
- encourager une gestion proactive de la qualité de l'audit au niveau du groupe et des composantes;
- maintenir la pertinence de la norme dans un large éventail de circonstances et dans un environnement en mutation;
- renforcer la nécessité d'une communication et d'une interaction solides pendant l'audit de groupe;
- favoriser un état d'esprit sceptique approprié, indépendant et critique de la part de l'auditeur.



<sup>1</sup> Adoptées à partir des normes internationales d'audit (ISA) établies par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB). Les normes canadiennes d'audit (NCA) sont publiées dans le Manuel de Comptables professionnels agréés (CPA) Canada - Certification.

 La présente communication s'appuie sur les messages clés de la publication NCA 315 de 2024 du CCRC intitulée [Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives : renforcer la qualité de l'audit?](#). Celle-ci formule des observations supplémentaires issues des inspections du CCRC dans le cadre de l'application de la norme d'audit de groupe révisée, donne des exemples sur la façon dont la norme a été appliquée, y compris nos observations issues des inspections des documents de travail des auditeurs des composantes dans des pays étrangers, et met en évidence les domaines dans lesquels des constatations ont été identifiées. Il est important que la direction des cabinets d'audit distribue cette communication à toutes les équipes de mission d'audit et encourage la tenue d'un dialogue ouvert entre les membres de ces équipes au moment de la planification et de l'exécution de leurs missions d'audit de groupe.

## Pourquoi la norme d'audit de groupe a-t-elle été révisée?

L'IAASB a lancé le projet de mise à jour de la norme ISA 600 en se fondant sur les constatations de l'examen postérieur à la mise en œuvre des normes ISA clarifiées publiées en juin 2013, qui indiquaient la nécessité d'examiner en priorité des modifications à apporter à certains aspects des normes pertinentes. La qualité des audits de groupe, réalisés conformément aux normes ISA, a été soulevée par le Forum international des régulateurs indépendants de l'audit (IFIAR) comme une norme fondamentale devant être traitée en priorité par l'IAASB, en fonction du nombre de constatations signalées par les membres de l'IFIAR dans ses enquêtes annuelles sur les inspections.

À mesure que la taille et la complexité des audits de groupe augmentent, il est plus probable que des événements et des situations, pris individuellement ou combinés, puissent accroître le risque d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs. En voici quelques exemples :

**L'annexe 2 de la NCA 600** contient de l'orientation sur les principaux aspects du processus de consolidation que les auditeurs de groupe devraient comprendre afin d'évaluer efficacement les risques.

**L'annexe 3 de la NCA 600** présente des exemples d'événements et de situations susceptibles d'entraîner des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe, notamment en ce qui concerne le processus de consolidation.

- De nombreuses composantes avec une répartition géographique et différentes monnaies fonctionnelles.
- Une structure décentralisée, comprenant différents environnements des technologies de l'information (TI).
- Des systèmes TI non intégrés.
- Des opérations dans plusieurs industries.
- Des acquisitions, cessions ou réorganisations fréquentes.
- Des activités dans des administrations présentant des risques géopolitiques, comme l'exposition à des interventions gouvernementales, des sanctions ou des restrictions à l'exportation.
- Des transactions nombreuses ou fréquentes entre apparentés ou interentreprises entre entités et unités d'affaires.

Bien que le risque d'agrégation existe dans tous les audits d'états financiers, il est particulièrement important de le comprendre et de le contrer dans un audit de groupe, car il y a une plus grande probabilité que les procédures d'audit soient réalisées sur des catégories de transactions, de soldes de comptes ou de divulgations qui sont réparties entre les composantes. À mesure que la taille et la complexité du groupe augmentent, la probabilité que

<sup>2</sup>  Ce symbole indique les points de convergence importants entre le présent document et la publication NCA 315 du CCRC. Il est recommandé de consulter les deux documents conjointement pour plus de contexte et des exemples de scénarios pertinents pour les audits de groupe.

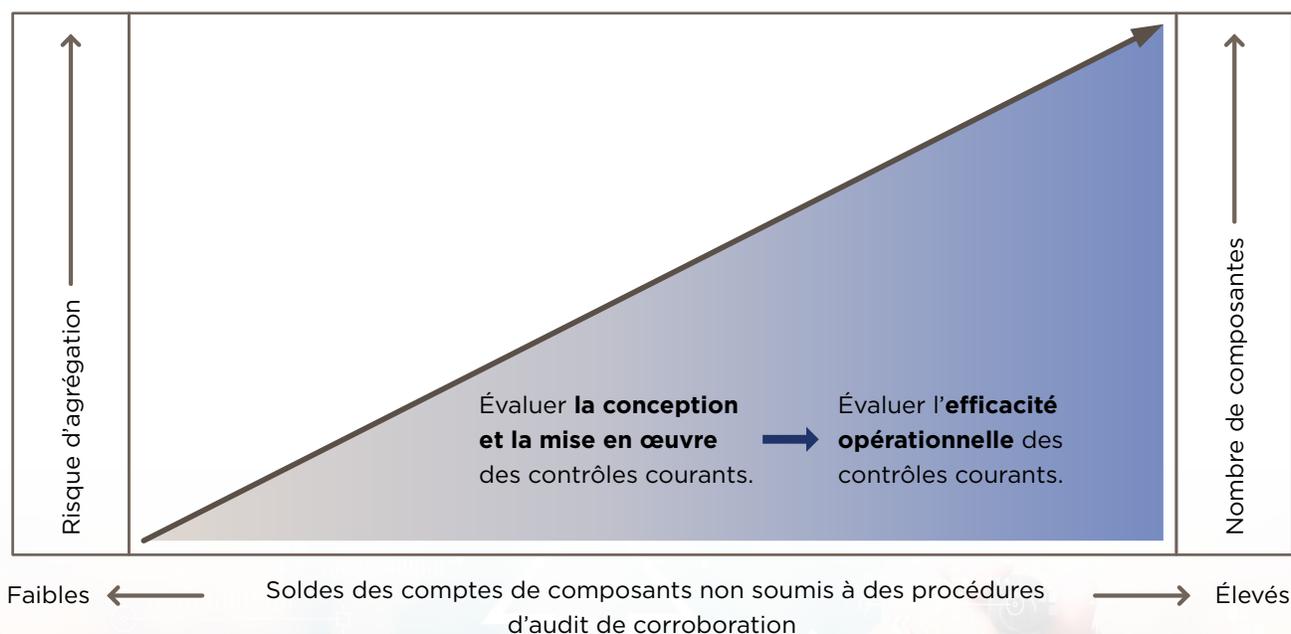
l'agrégation des anomalies non corrigées et non détectées dépasse le seuil de signification pour les états financiers de groupe augmente également. Ce phénomène s'explique par le fait que les procédures d'audit peuvent être effectuées séparément sur l'information financière des composantes.

### Pourquoi les contrôles à l'échelle du groupe sont-ils si importants?

La présence de contrôles efficaces à l'échelle du groupe, conçus pour être suffisamment précis afin de traiter les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions<sup>3</sup>, peut contribuer à réduire le niveau de risque d'agrégation. À mesure que le risque inhérent augmente, il est plus probable que les procédures de corroboration à elles seules ne suffisent plus à réduire les risques d'anomalies significatives dans tous les domaines des états financiers de groupe à un niveau acceptablement bas. De plus, à mesure que le nombre de composantes et l'ampleur des soldes non soumis à des procédures d'audit augmentent, des éléments probants plus convaincants seront nécessaires pour étayer l'efficacité des contrôles à l'échelle du groupe qui traitent les risques au niveau des assertions.

Le diagramme suivant illustre la façon dont le risque d'agrégation augmente en fonction du nombre de composantes et la nécessité d'évaluer les contrôles à l'échelle du groupe.

### Soldes des comptes non soumis à d'autres procédures d'audit de corroboration au niveau des composantes



<sup>3</sup>NCA 315, paragraphes 13 et 26.

## Quels sont les changements importants?

L'un des principaux changements apportés par la norme NCA 600 est l'exigence pour les auditeurs de groupe de formuler une approche globale et itérative fondée sur les risques dans la planification et l'exécution de l'audit de groupe. L'évaluation des risques devrait être plus rigoureuse, car la norme révisée précise l'exigence de se conformer également à la norme NCA 315, qui exige une évaluation distincte des risques inhérents et de contrôle. La norme a été améliorée afin d'inclure des exigences plus explicites concernant la responsabilité de l'auditeur du groupe d'acquiescer une compréhension du système de contrôles internes du groupe, notamment :

- la nature et l'étendue des points communs entre les contrôles<sup>4</sup>;
- la question de savoir si le groupe centralise l'information financière et, dans l'affirmative, la manière dont il procède;
- le processus de consolidation utilisé par le groupe, y compris les sous-consolidations, le cas échéant, et les redressements de consolidation<sup>5</sup>.

La compréhension des contrôles à l'échelle du groupe et de la manière dont la direction supervise les activités de l'entité consolidée est à la base de la capacité des auditeurs à élaborer la stratégie d'audit de groupe. Une compréhension globale permet à l'associé de mission de groupe d'assumer l'entière responsabilité de la gestion et de la qualité de la mission d'audit de groupe, conformément aux exigences de la NCA 220, *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* (NCA 220).

La norme révisée précise également la nécessité d'évaluer le risque d'agrégation afin de tenir compte du fait qu'il peut y avoir une probabilité plus élevée que l'ensemble des anomalies non corrigées et non détectées dépasse le seuil de signification pour les états financiers de groupe dans leur ensemble.

## Ce que révèlent nos inspections

En 2025, le CCRC a inspecté un échantillon de missions d'audit de groupe dans plusieurs cabinets qui audient des missions d'audit de groupe présentant des caractéristiques de risque plus élevées afin d'évaluer la mise en œuvre de la NCA 600. Les inspections portaient sur certains aspects de la NCA 600 liés aux domaines ciblés par l'inspection, qui comprenaient généralement les revenus, les stocks et le coût des ventes. Les observations du CCRC sont organisées selon les principaux thèmes suivants :

- La compréhension du groupe et de son environnement.
- L'élaboration de la stratégie d'audit de groupe.
- Le processus de consolidation.
- La supervision par l'associé de mission de groupe.
- L'examen par le CCRC des travaux d'audit des composantes dans les pays étrangers.

---

<sup>4</sup>Des contrôles courants peuvent être présents dans chaque composante du système de contrôle interne du groupe et peuvent être mis en œuvre à différents niveaux au sein du groupe (c.-à-d. au niveau du groupe consolidé dans son ensemble ou à d'autres niveaux de regroupement au sein du groupe). Pour d'autres facteurs, voir les paragraphes A96 à A99 de la NCA 600.

<sup>5</sup>NCA 600, paragraphe 30(c).

### Directives du cabinet

Les inspections du CCRC comprenaient une revue de la méthodologie, de la formation et des directives mises en place au niveau des cabinets pour soutenir la mise en œuvre de la NCA 600. Le CCRC a constaté que les équipes de mission appliquaient les exigences de manière uniforme dans les cabinets qui donnaient des exemples pratiques. Ces exemples se sont avérés particulièrement utiles pour évaluer les situations dans lesquelles il peut être approprié de tester l'efficacité opérationnelle des contrôles courants et pour déterminer si le risque d'agrégation lié aux composantes non soumises à des procédures d'audit a été réduit à un niveau acceptablement bas.



## Compréhension du groupe et de son environnement



Une compréhension approfondie du groupe et de son environnement est essentielle pour s'assurer que les facteurs de risque inhérent et leur incidence sur le risque d'agrégation soient identifiés et évalués. Cette compréhension de la structure organisationnelle et du modèle d'affaires, de la façon dont la direction supervise les activités du groupe, du processus d'évaluation des risques de la gestion et de l'environnement de contrôle global (y compris les TI) éclaire la stratégie d'audit de groupe.

Exemples illustrant la manière dont les auditeurs ont appliqué les exigences de la NCA 600 :

- Identification des contrôles pertinents qui traitent les risques au niveau des assertions et évaluation de leur conception et de leur mise en œuvre afin de valider leur compréhension de la structure organisationnelle et du modèle d'affaires.
- Demande formulée aux auditeurs des composantes d'effectuer des procédures sur la conception et la mise en œuvre de certains contrôles à l'échelle du groupe qui traitent des risques au niveau des assertions afin d'améliorer leur compréhension.
- Tenue d'une réunion de planification conjointe avec tous les auditeurs des composantes afin d'améliorer la compréhension de chacun à l'égard du groupe et de ses activités. Cette approche collaborative a permis aux auditeurs de groupe de mieux comprendre les risques au niveau des composantes, d'assurer l'exhaustivité des risques cernés et de favoriser la cohérence au sein du groupe.
- Obtention et inspection de l'évaluation des risques par la direction de même que du plan et des résultats d'audit interne (AI) afin de contribuer à l'identification des risques, ainsi que des contrôles à l'échelle du groupe susceptibles de traiter les risques au niveau des assertions.
- Mise à contribution de spécialistes des TI pour contribuer à la compréhension et à l'évaluation de l'environnement de TI au sein du groupe. L'équipe de mission de groupe a également obtenu une liste de tous les différents systèmes d'information financière utilisés par chaque composante afin de comprendre les systèmes TI utilisés sur les différents sites, ainsi que la fonction de chaque système TI utilisé dans l'information financière. Cette compréhension détaillée a aidé l'équipe de mission à identifier et à évaluer les risques possibles d'anomalies significatives liées aux TI.

Le CCRC a relevé les lacunes suivantes en matière de compréhension du groupe et de son environnement, ainsi que sur le plan de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives :

- L'équipe de mission de groupe ne comprenait pas suffisamment bien la structure organisationnelle et le modèle d'affaires, le système de contrôle interne du groupe, y compris le degré de similitude des contrôles entre les différentes composantes, et la centralisation des activités pertinentes pour l'information financière.
- L'équipe de mission n'avait pas suffisamment évalué l'incidence de l'absence de contrôles au niveau de l'entité qui traitent les risques au niveau des assertions pour étayer ses conclusions selon lesquelles le risque d'anomalies significatives, dans les soldes comptables importants, était réduit à un niveau acceptablement bas.
- L'identification et l'évaluation des risques inhérents effectuées par l'équipe de mission avaient permis de déterminer que la probabilité d'une anomalie était faible dans certaines composantes et certains ensembles d'opérations. Cette détermination était principalement fondée sur des analyses et ne tenait pas compte de facteurs pertinents, tels que la structure décentralisée du groupe (y compris les différents systèmes d'information financière), les composantes présentant une répartition géographique importante et les différentes monnaies fonctionnelles.

En raison de ces lacunes, les procédures d'évaluation des risques n'ont pas procuré de socle approprié pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

## Élaboration de la stratégie d'audit de groupe



Lorsque les auditeurs ne comprennent pas parfaitement l'entité, son environnement et son système de contrôle interne, les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions découlant de l'utilisation des TI peuvent rester non identifiés et non évalués. Le CCRC continue de constater que les auditeurs qui n'ont pas une compréhension approfondie de l'entité et de son système de contrôle interne sont plus susceptibles de sous-estimer la complexité de l'information financière et des TI. Lorsque l'auditeur du groupe ne cerne pas et n'évalue pas tous les risques pertinents, il est moins susceptible de concevoir et d'exécuter de manière adéquate des procédures d'audit appropriées qui réduiraient le risque d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe à un niveau acceptablement bas.

L'auditeur du groupe est tenu d'assumer la responsabilité de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit supplémentaires à mettre en œuvre, y compris l'étendue des tests visant à vérifier l'efficacité des contrôles à l'échelle du groupe. Il s'agit notamment de déterminer les composantes qui nécessitent des procédures d'audit supplémentaires, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre pour chacune de ces composantes<sup>6</sup>. Bien que la norme révisée ne devrait pas entraîner de changement de fond pour les composantes qui étaient auparavant importantes sur le plan financier et qui continuent de l'être, des procédures d'audit supplémentaires pourraient s'avérer nécessaires pour les composantes pour lesquelles les procédures se limitaient auparavant à une revue ou à des procédures analytiques.

Les auditeurs de groupe doivent également évaluer en permanence le risque d'agrégation tout au long du processus d'audit, en surveillant les résultats des procédures d'audit effectuées dans l'ensemble du groupe afin de déterminer si la stratégie d'audit de groupe doit être modifiée. Il peut s'agir notamment d'effectuer des

<sup>6</sup>NCA 600, paragraphe 37; NCA 330, paragraphe 27.

procédures d'audit supplémentaires sur des composantes qui n'étaient pas initialement prévues pour des procédures d'audit de corroboration.

Exemples illustrant la manière dont les auditeurs ont appliqué les exigences de la NCA 600 :

- Les composantes identifiées correspondaient à la manière dont la direction du groupe supervisait ses activités. Par exemple, lorsque la direction effectuait des sous-consolidations pour regrouper plusieurs entités juridiques au sein du groupe, celles-ci ont été traitées comme une seule composante, au motif qu'il existait des contrôles courants et une gestion commune.
- Des facteurs quantitatifs et qualitatifs variés avaient été pris en compte pour identifier les composantes sur lesquelles le travail serait effectué, la nature du travail et les personnes qui le réaliseraient. Voir l'[annexe A](#) pour des exemples de facteurs pris en compte.
- La nécessité de tester l'efficacité opérationnelle de certains contrôles automatisés et généraux informatiques avait été déterminée en fonction du degré d'intégration et de normalisation des systèmes et processus informatiques, notamment en vérifiant si chaque composante exploite son propre système TI et s'il existe un risque qu'un problème généralisé touche plusieurs composantes.
- Des procédures adaptées ont été mises en place pour les composantes utilisant différents systèmes TI afin de tenir compte expressément de la variabilité des systèmes TI dans les processus de gestion des accès ou de contrôle des changements, qui diffèrent par leur niveau de maturité selon les sites.
- Les procédures analytiques mensuelles avaient été effectuées sur les composantes non testées en utilisant un seuil nettement inférieur au seuil de signification retenu pour la planification de l'audit de groupe. D'après la compréhension des activités par l'équipe de mission, on s'attendait à ce que les écarts mensuels soient minimes. En ce qui concerne les composantes présentant des écarts inattendus dans les revenus d'un mois à l'autre, l'équipe de mission a conçu et réalisé des procédures d'audit corroboratives supplémentaires.
- Le risque d'agrégation avait été évalué afin de s'assurer que le risque d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe avait été réduit à un niveau acceptablement bas. Voici quelques exemples :
  - Si chaque composante présentait des soldes comptables supérieurs au seuil de signification fixé dans le cadre de la planification de groupe et l'importance du solde non testé pour l'ensemble des composantes non soumises à des procédures d'audit.
  - Lorsque les contrôles à l'échelle du groupe visant à traiter les risques liés au niveau des assertions n'étaient pas conçus et mis en œuvre de manière appropriée ou ne fonctionnaient pas efficacement, le total des soldes comptables dans les composantes non soumises à des procédures d'audit supplémentaires était considérablement réduit.

Voir l'[annexe B](#) pour consulter d'autres exemples d'identification et d'évaluation des contrôles à l'échelle du groupe tirés des inspections du CCRC.

Le CCRC a relevé les lacunes suivantes dans la manière dont les composantes ont été sélectionnées pour les procédures d'audit et dont le risque d'agrégation a été pris en compte :

- L'évaluation par l'équipe de mission des revenus et du coût des biens vendus non testés avait été déterminée de manière inappropriée en se fondant uniquement sur la marge brute. Cette évaluation n'était pas conforme à la conclusion de l'équipe de mission selon laquelle les revenus et le coût des biens vendus constituaient des comptes individuellement importants présentant un risque d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe.
- Cela a abouti que des revenus et des coûts de ventes cumulés qui étaient, respectivement, environ 50 et 35 fois supérieurs au seuil de signification de planification du groupe, n'avaient pas été suffisamment évalués. Des revenus globaux non vérifiés et des soldes relatifs au coût des ventes qui étaient environ 50 et 35 fois supérieurs au seuil de signification lié à la planification du groupe, respectivement, n'ont pas été suffisamment évalués. Par exemple, l'équipe de mission avait inclus de manière inappropriée des montants dans leur population testée, alors que les procédures effectuées se limitaient à une seule assertion (séparation des exercices).
- Lors de la réalisation des revues analytiques finales pour les composantes non soumises à des tests, l'équipe de mission n'avait pas examiné les écarts inhabituels ou inattendus qui pourraient indiquer une situation susceptible d'entraîner des anomalies significatives au niveau du groupe.

## Processus de consolidation

La NCA 600 impose explicitement à l'auditeur d'évaluer et de traiter les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes découlant du processus de consolidation<sup>7</sup>. La norme comporte des directives additionnelles en matière d'application précisant que les procédures d'audit supplémentaires relatives au processus de consolidation, y compris les sous-consolidations, peuvent comprendre l'évaluation de l'efficacité opérationnelle des contrôles sur le processus de consolidation et la mise en place de mesures appropriées si certains contrôles s'avèrent inefficaces<sup>8</sup>.

### Prévalence des TI

Lorsque les composantes sont nombreuses et que le volume des transactions interentreprises est élevé, la direction s'appuie souvent sur une combinaison de contrôles informatiques et manuels dans le processus de consolidation. Les auditeurs doivent cerner les risques informatiques découlant du processus de consolidation et déterminer si les procédures de corroboration suffisent à elles seules.

<sup>7</sup> Consultez la publication NCA 315 du CCRC pour obtenir un exemple illustratif des risques non cernés et non évalués par l'équipe de mission dans le cadre d'un audit de groupe; NCA 600, paragraphe 38.

<sup>8</sup> NCA 600, paragraphe A140.

Exemples illustrant la manière dont les auditeurs ont appliqué les exigences de la NCA 600 :

- Réalisation des tests de cheminement et préparation de diagrammes de flux décrivant les principaux contrôles sur ce qui pourrait mal tourner dans le processus de consolidation, y compris la manière dont les comptes interentreprises et les comptes des apparentés sont identifiés et comptabilisés. Voir les exemples de procédures d'audit réalisées au cours du processus de consolidation à l'[annexe C](#) et certains risques courants identifiés en matière de consolidation.
- Test de la conception et de la mise en œuvre des contrôles pertinents, tant manuels qu'automatisés, dans le cadre du processus de consolidation, y compris ceux relatifs à l'identification des apparentés (qui comprennent les filiales) et à l'élimination des transactions interentreprises. Des spécialistes des TI avaient été mis à contribution, le cas échéant. Voir les exemples inclus à l'[annexe C](#).
- Demande formulée aux auditeurs des composantes de tester les soldes interentreprises, en confirmant les débiteurs et les créditeurs interentreprises auprès de la direction du groupe, d'inspecter les grands livres auxiliaires interentreprises afin de s'assurer qu'ils ne comprenaient que des transactions avec des entités du groupe, et d'inspecter les transactions effectuées par des parties autres que des tiers lors du test des revenus de tiers.
- Nouvelle exécution du rapprochement entre les états financiers des composantes sous-jacentes et le calendrier de consolidation et, le cas échéant, test des contrôles pertinents relatifs à la manière dont l'information financière des composantes est préparée, examinée et communiquée à la direction du groupe.
- Réalisation d'une évaluation rétrospective dans les situations où la conception et la mise en œuvre ou l'efficacité opérationnelle des contrôles pertinents se sont avérées infructueuses, et conception de procédures d'audit supplémentaires pour traiter les risques d'anomalies significatives.

Le CCRC a relevé les lacunes suivantes en matière d'identification et de gestion des risques d'anomalies significatives découlant du processus de consolidation :

- L'auditeur n'avait identifié aucun risque lié à la consolidation et n'a pas suffisamment évalué le risque de fraude dans le cadre du processus de consolidation.
- L'auditeur n'avait pas suffisamment évalué les risques liés à l'exhaustivité des transactions interentreprises et entre apparentés.
- L'approche adoptée par l'auditeur pour tester le rapprochement de l'information financière reposait intrinsèquement sur l'efficacité des contrôles de consolidation sans tester ces derniers.

Par conséquent, les procédures d'évaluation des risques mises en œuvre dans le cadre du processus de consolidation n'avaient pas procuré de socle approprié pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe, tant au niveau des états financiers que des assertions, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs.

## Supervision par l'associé de mission de groupe

En fin de compte, l'associé de mission de groupe est tenu d'assumer la responsabilité globale de la gestion et de la qualité de la mission d'audit de groupe<sup>9</sup>. La supervision par l'associé de mission de groupe de l'audit de groupe et des auditeurs des composantes permet de déterminer si les jugements importants formulés et les conclusions tirées sont appropriés compte tenu de la nature et des circonstances de la mission d'audit de groupe. Une communication efficace entre l'auditeur du groupe et les auditeurs des composantes est essentielle pour identifier les facteurs de risque inhérents, évaluer leur incidence sur le risque d'agrégation, et évaluer et réévaluer le risque d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe.

Exemples illustrant la manière dont les auditeurs ont appliqué les exigences de la NCA 600 :

- Adoption d'une approche axée sur les risques pour déterminer les cas où des visites sur place ou des revues directes des documents de travail des auditeurs des composantes étaient appropriées. Voici quelques exemples de facteurs pris en compte :
  - La présence de risques importants au niveau des composantes.
  - L'expérience de l'équipe de mission avec les auditeurs des composantes.
  - L'environnement réglementaire dans l'administration dans laquelle la composante et l'auditeur des composantes exercent leurs activités.
- Communication continue avec les auditeurs des composantes tout au long de l'audit, y compris la documentation des discussions tenues sur les risques identifiés, les procédures prévues, les mises à jour et les questions émergentes.
- Revue des documents de travail des auditeurs des composantes clairement documentée, y compris les difficultés soulevées avec l'auditeur des composantes et la manière dont elles ont été réglées dans le dossier d'audit.
- Revue ne se limitant pas aux domaines présentant des risques importants ou nécessitant des jugements complexes.
- Réalisation d'une évaluation itérative des risques et d'une analyse rétrospective qui comprenait :
  - l'évaluation de l'applicabilité des risques supplémentaires identifiés au niveau d'une composante à d'autres composantes et l'élargissement de la portée des procédures d'audit afin de traiter ces risques supplémentaires;
  - la confirmation des soldes et des montants testés de manière corroborative par les équipes des composantes et la mise à jour de l'analyse des risques d'agrégation afin d'inclure les montants qui devaient être testés, mais qui ne l'ont pas été.

### Ressources du cabinet

Certains cabinets inspectés ont élaboré des modèles permettant aux auditeurs de groupe de documenter les discussions tenues avec les auditeurs des composantes. Ces modèles comprenaient des sections précises consacrées aux questions soulevées et aux solutions proposées.

La plupart des cabinets inspectés disposaient de directives fournissant aux auditeurs de groupe des éléments particuliers à prendre en considération pour déterminer le niveau de supervision et de revue des auditeurs des composantes.

<sup>9</sup>NCA 600, paragraphe 16.

Le CCRC a identifié les lacunes suivantes liées à la supervision exercée par l'associé de mission de groupe :

- La revue par l'équipe de mission de groupe du travail des auditeurs des composantes s'était principalement limitée aux domaines identifiés comme présentant un risque important d'anomalies significatives. L'étendue de la supervision et de la revue n'était pas appropriée compte tenu des circonstances de la mission. Voici quelques exemples :
  - L'évaluation insuffisante de l'adéquation et de l'uniformité de certaines conventions comptables par rapport au référentiel d'information financière applicable.
  - L'évaluation insuffisante de l'existence de lacunes dans le système de contrôle interne de l'entité.
- L'auditeur du groupe n'avait pas réévalué la conclusion selon laquelle l'absence d'évaluation annuelle officielle des risques de fraude ne constituait pas un risque de fraude pour les états financiers de groupe, compte tenu des nouveaux renseignements relevés par un auditeur des composantes.

## Examen par le CCRC des travaux d'audit des composantes dans les pays étrangers

Le CCRC a obtenu l'accès aux documents de travail des auditeurs des composantes situés dans les pays étrangers pour un groupe sélectionné de dossiers de mission afin d'évaluer le caractère suffisant des éléments probants à l'appui de la supervision des composantes par l'associé de mission de groupe, en ce qui concerne les secteurs ciblés sélectionnés, et de se prononcer à ce sujet. La décision du CCRC de demander ou non l'accès aux travaux effectués pour les composantes étrangères et de les examiner est fondée sur les faits et circonstances particuliers de la mission de groupe.

Le CCRC a relevé des constatations relatives à la suffisance et à la pertinence des éléments probants lors de son inspection des dossiers d'audit des composantes qui n'avaient pas été identifiées par l'équipe de mission de groupe dans le cadre de sa supervision. Voici les observations relatives aux facteurs qui étaient couramment présents :

- Les documents de travail n'avaient pas été revus par l'équipe de mission de groupe uniquement parce qu'ils présentaient un faible risque et que cela n'était pas exigé par la politique du cabinet. Cette décision avait été prise sans tenir compte des faits et circonstances pertinents (c.-à-d. le seuil de signification, l'expérience des auditeurs des composantes, la nature du solde du compte, etc.).
- Les membres expérimentés de l'équipe de mission de groupe avaient rendu visite aux composantes et à leur direction, mais leur revue des documents de travail avait été limitée.
- La revue détaillée des documents de travail avait été déléguée à un directeur débutant ou à un associé principal qui ne disposait peut-être pas des compétences et des capacités appropriées, ni du temps nécessaire.
- Les documents de travail étaient rédigés dans une langue étrangère et l'auditeur du groupe s'est fié à l'auditeur des composantes pour discuter du contenu des documents de travail sans effectuer de revue détaillée. Par conséquent, le résumé des procédures effectuées inclus dans le dossier de mission de groupe n'était pas conforme aux documents de travail sous-jacents des composantes.

## Points de convergence

Nous encourageons les auditeurs de groupe à revoir leur plan en tenant compte des thèmes abordés dans cette publication lorsqu'ils planifient et mettent en œuvre leur stratégie d'audit de groupe.

### Principaux points à retenir pour les auditeurs de groupe :

<b>Liens avec d'autres normes</b>	<p>Les révisions apportées à la NCA 600 renforcent les liens avec les principales normes fondamentales, en particulier les NCA 220, NCA 230, NCA 300, NCA 315 et NCA 330.</p>
<b>Compréhension du groupe et de son environnement</b>	<p>Les NCA 315 et NCA 600 exigent la compréhension du groupe et de son environnement afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs, tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions. Cette compréhension permet de s'assurer que les procédures d'audit sont conçues conformément à la NCA 330.</p> <p>Les auditeurs des composantes peuvent aider le groupe à mieux comprendre l'activité, l'environnement de TI et les points communs entre les contrôles, en effectuant des procédures supplémentaires d'évaluation des risques, incluant les tests de conception et la mise en œuvre des contrôles pertinents, y compris ceux liés aux TI.</p>
<b>Procédures de corroboration à elles seules</b>	<p>La NCA 315 exige que l'auditeur détermine s'il existe des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions pour lesquels il n'est pas possible d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés uniquement au moyen de procédures de corroboration<sup>10</sup>.</p> <p>À mesure que la taille et la complexité des audits de groupe augmentent, il devient plus probable que des événements et des situations, pris individuellement ou combinés, puissent accroître le risque d'anomalies significatives dans les états financiers de groupe, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs. À mesure que le risque inhérent augmente, il est plus probable que les procédures de corroboration à elles seules ne suffisent plus à réduire les risques d'anomalies significatives dans tous les domaines des états financiers de groupe à un niveau acceptablement bas.</p>
<b>Efficacité des contrôles à l'échelle du groupe</b>	<p>La présence de contrôles efficaces à l'échelle du groupe, conçus pour être suffisamment précis afin de traiter les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions, peut contribuer à réduire le niveau de risque d'agrégation.</p> <p>La NCA 315 exige que l'évaluation du risque inhérent et du risque de contrôle soit effectuée séparément. Nous continuons à identifier les cas où des facteurs de risque inhérent plus élevés sont présents, mais où l'auditeur conclut de manière inappropriée que le risque d'anomalies significatives est faible, en présumant que les contrôles à l'échelle du groupe sont efficaces.</p> <p>Nous avons également observé que certains auditeurs s'attribuent à tort le mérite de l'efficacité des contrôles à l'échelle du groupe en se fondant sur leur évaluation des contrôles de niveau supérieur qui peuvent traiter les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, mais qui ne sont pas suffisamment précis pour traiter les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. Parmi les exemples de</p>

<sup>10</sup> NCA 315, paragraphes 33 et A162.

**Principaux points à retenir pour les auditeurs de groupe :**

<p><b>Efficacité des contrôles à l'échelle du groupe (suite)</b></p>	<p>contrôles de niveau supérieur, on peut citer la supervision exercée par les personnes chargées de la gouvernance, le processus d'évaluation des risques par la direction et la fonction d'audit interne. Bien que ces contrôles soient essentiels pour soutenir les contrôles au niveau des activités, ils ne sont pas suffisamment précis en eux-mêmes.</p> <p>Voir les exemples de contrôles qui traitent les risques au niveau des assertions figurant à l'annexe B.</p>
<p><b>Intégration complète des TI</b></p>	<p>À mesure que la complexité des audits de groupe augmente et que l'utilisation des TI gagne en importance, le niveau de risque associé aux TI peut également augmenter, et ces risques peuvent avoir une incidence sur tous les aspects de l'audit. Le processus de consolidation est particulièrement vulnérable aux risques liés aux TI, ce qui nécessite une compréhension approfondie des systèmes et des contrôles sous-jacents.</p> <p>Les auditeurs du groupe sont chargés de définir l'étendue du travail à effectuer par les spécialistes des TI et peuvent exiger des auditeurs des composantes le recours à leurs propres spécialistes des TI pour comprendre, identifier et traiter de manière appropriée les risques liés aux TI.</p>
<p><b>Considérations relatives aux risques de fraude</b></p>	<p>La NCA 600 révisée a instauré une exigence explicite pour les auditeurs d'évaluer les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes liées au processus de consolidation et d'y réagir. Cette modification reconnaît que le processus de consolidation est un élément susceptible d'augmenter les possibilités pour la direction de manipuler les états financiers.</p>
<p><b>Supervision par l'associé de mission de groupe</b></p>	<p>Une coordination, une communication et une supervision efficaces des auditeurs des composantes sont essentielles pour veiller à ce que l'associé de mission de groupe soit informé des questions pertinentes pour les états financiers de groupe. Conformément à la NCA 220, l'associé de mission de groupe conserve la responsabilité ultime et l'obligation de rendre compte du respect de la NCA dans le cadre de l'audit des états financiers de groupe. Si certaines tâches, notamment la conception ou l'exécution de certaines procédures, peuvent être déléguées à des membres qualifiés de l'équipe de mission, y compris aux auditeurs des composantes, l'associé de mission de groupe reste en dernier ressort responsable de la qualité globale de l'audit.</p>
<p><b>Évaluation rétrospective</b></p>	<p>L'évaluation des risques est de nature itérative. À mesure que de nouveaux renseignements sont obtenus, y compris ceux découlant des procédures d'audit effectuées par les auditeurs du groupe et des composantes, les auditeurs de groupe doivent revoir l'évaluation initiale des risques et déterminer si le risque d'anomalies significatives tant au niveau des états financiers qu'au niveau des assertions demeure approprié.</p> <p>Parmi les exemples de renseignements susceptibles d'amener l'auditeur à réévaluer l'évaluation initiale des risques et le risque d'agrégation, citons notamment les rapports des composantes sur les soldes non testés, les lacunes en matière de contrôles et les erreurs identifiées lors des procédures d'audit de corroboration.</p>

## Annexes : Exemples pratiques

Les annexes suivantes présentent d'autres exemples observés lors de nos inspections afin d'illustrer la manière dont les auditeurs ont appliqué les exigences de la NCA 600. Elles ne visent pas à traiter tous les aspects de celle-ci.

### Annexe A – Considérations relatives à l'élaboration de la stratégie d'audit de groupe

[Retour](#)

#### Exemples de facteurs pris en compte par l'équipe de mission de groupe dans la détermination de la stratégie d'audit de groupe<sup>11</sup> :

Quelles composantes seront sélectionnées?

- Les composantes qui ont fonctionné dans des administrations présentant un niveau élevé de corruption, même lorsque les soldes associés à ces composantes ne sont pas importants sur le plan quantitatif.
- Les composantes nouvellement acquises sans expérience préalable de la gestion de ces composantes.
- Les composantes pour lesquelles la fonction d'audit interne de l'entité a identifié des lacunes en matière de contrôle.
- Les composantes pour lesquelles des changements importants ont été identifiés au cours de la période visée grâce aux procédures analytiques d'évaluation des risques. Ces procédures ont évalué les interrelations entre les principaux comptes, comme les revenus, le coût des ventes et les stocks, et ont appliqué des seuils suffisamment précis pour atténuer le risque d'agrégation (c.-à-d. que les seuils ont été fixés bien en dessous du seuil de signification de la planification de groupe).
- Des composantes qui n'ont pas encore été testées comme l'élément d'imprévisibilité.

Quels travaux seront effectués?

- Le niveau de compréhension requis de l'activité et des contrôles à l'échelle des composantes pour permettre l'identification et l'évaluation des risques (c.-à-d. les sous-consolidations).
- Le niveau de jugement important et de risque associé à un compte ou à une assertion d'importance (c.-à-d. le contournement des contrôles par la direction peut être traité de manière centralisée, tandis que les risques considérables particuliers liés aux revenus peuvent être traités au niveau des composantes).
- La situation ou les événements particuliers identifiés au niveau des composantes (c.-à-d. la fraude).

Qui effectuera les travaux?

- La connaissance des coutumes, des lois et des règlements locaux, des pratiques commerciales et de la langue.
- L'emplacement de l'équipe de direction et des finances des composantes.
- La capacité d'avoir accès aux renseignements et de joindre les personnes.

<sup>11</sup> Le paragraphe A50 de la NCA 600 prévoit d'autres éléments susceptibles d'influencer la détermination par l'auditeur du groupe des composantes sur lesquelles il effectuera ses travaux d'audit.

## Annexe B : Identification et évaluation des contrôles à l'échelle du groupe

[Retour](#)

### Exemples de procédures mises en œuvre pour comprendre la mesure dans laquelle le contrôle était couramment appliqué à l'ensemble du groupe :

- Évaluation de l'uniformité des opérations de contrôle au sein du groupe, en particulier dans les cas où la responsabilité du contrôle était répartie entre plusieurs personnes (c.-à-d. les dirigeants des unités d'affaires et l'équipe des finances du groupe).
- Test de la configuration des contrôles automatisés afin de confirmer leur uniformité entre les applications de TI utilisées par les différentes composantes.
- Identification et test des contrôles effectués par la direction du groupe au niveau des composantes qui étaient suffisamment précis pour traiter les risques au niveau des assertions.

### Exemples de contrôles à l'échelle du groupe effectués par la direction qui ont été jugés adéquatement conçus et mis en œuvre pour répondre aux risques au niveau des assertions :

Les rapports financiers mensuels des composantes sont examinés afin d'identifier les écarts inattendus qui pourraient indiquer des anomalies significatives. Ces revues sont effectuées compte par compte, et tout écart dépassant un seuil établi ou incompatible avec les prévisions fait l'objet d'une enquête.

Les résumés trimestriels par segment sont analysés afin de comparer les résultats financiers aux soldes de l'exercice précédent et aux prévisions. Les résumés sont ensuite ventilés par composante afin de faciliter la détection des anomalies significatives au niveau des comptes ou des composantes.

### Exemples de procédures d'audit mises en œuvre pour tester l'efficacité opérationnelle des contrôles :

- Évaluation de la précision des seuils utilisés par la direction en comprenant la manière dont ceux-ci ont été établis et en les comparant par rapport à la compréhension de l'activité par l'auditeur.
- Validation que les écarts ont été correctement identifiés et examinés par la direction.
- Inspection de plusieurs instances du contrôle tout au long de l'exercice et à la fin de l'exercice comme éléments probants de la revue.
- La population des contrôles a été déterminée en multipliant le nombre de composantes par 12 (car le contrôle évalué consistait en une revue mensuelle au niveau des composantes).

- Sélection de deux résumés trimestriels, dont celui du quatrième trimestre, et obtention d'éléments probante attestant que toutes les composantes ont été examinées et incluses dans ces résumés trimestriels (le contrôle évalué consistant en la revue trimestrielle de toutes les composantes).
- Réalisation d'un nouveau contrôle de la direction et, le cas échéant, utilisation par l'auditeur de ses connaissances de l'activité pour remettre en question la direction quant à l'identification de valeurs aberrantes.
- Test des contrôles sur processus budgétaire (le contrôle reposant sur la précision et l'exhaustivité des chiffres prévisionnels).

<sup>12</sup> Les procédures sont données à titre indicatif et ne doivent pas être considérées comme une liste exhaustive.

Exemples de contrôles à l'échelle du groupe effectués par la direction qui ont été jugés adéquatement conçus et mis en œuvre pour répondre aux risques au niveau des assertions :

Tous les contrats importants dépassant un montant déterminé sont soumis à une revue effectuée de façon centralisée par le contrôleur du groupe afin de s'assurer de leur conformité aux normes comptables applicables.

Exemples de procédures d'audit mises en œuvre pour tester l'efficacité opérationnelle des contrôles :

- Obtention des éléments probants pour soutenir que la direction du groupe avait remis en question, de manière appropriée, les analyses comptables effectuées. Par exemple, en s'assurant que les obligations de performance avaient été correctement identifiées et évaluées conformément à la norme IFRS 15, *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.
- Évaluation du seuil utilisé pour déterminer l'importance des contrats afin de s'assurer qu'il était suffisamment précis pour détecter les anomalies significatives.

**Annexe C : Procédures effectuées au cours du processus de consolidation**

[Retour](#)

**Exemples de procédures d'audit<sup>13</sup> effectuées par l'équipe de mission au cours du processus de consolidation :**

- Acquisition d'une compréhension du processus de consolidation, notamment :
  - les méthodes utilisées par les unités d'exploitation pour identifier les transactions interentreprises et celles entre autres apparentés;
  - les procédures effectuées par les unités d'exploitation et le groupe pour enregistrer les transactions interentreprises;
  - la nature et les caractéristiques des transactions interentreprises.
- Évaluation des contrôles généraux (contrôles généraux informatiques) et des contrôles d'application des technologies de l'information pertinents du ou des systèmes de consolidation.
- Lorsque des lacunes ont été identifiées dans les contrôles généraux informatiques, l'équipe de mission a déterminé leur incidence sur son évaluation des risques et son approche d'audit, et a élaboré des procédures d'audit supplémentaires.

**Exemples de risques courants associés au processus de consolidation :**

**Exemples de procédures d'audit effectuées au cours du processus de consolidation pour traiter les risques identifiés :**

Les états financiers consolidés ne comprennent pas toutes les composantes. (Exhaustivité)

- Évaluation de l'efficacité opérationnelle des contrôles manuels utilisés pour rapprocher la balance de vérification des composantes avec les états financiers consolidés.
- Rapprochement des entités juridiques selon l'organigramme avec le calendrier de consolidation.
- Évaluation du contrôle d'application des technologies de l'information automatisé régissant le transfert de l'information financière au niveau des composantes vers le système de consolidation de l'information financière.

Les renseignements relatifs aux composantes figurant dans les états financiers consolidés ne sont pas complets ou exacts. (Exhaustivité et exactitude)

- Évaluation de l'efficacité d'exploitation du contrôle de revue de la direction du groupe sur les rapports des composantes.
- Réalisation d'un nouveau rapprochement de l'information financière sous-jacente de toutes les composantes avec les états consolidés.
- Demande formulée aux auditeurs des composantes de tester les contrôles pertinents relatifs à la manière dont l'information financière des composantes est préparée et communiquée à la direction du groupe.

<sup>13</sup> Les procédures sont données à titre indicatif et ne doivent pas être considérées comme une liste exhaustive.

Exemples de risques courants associés au processus de consolidation :	Exemples de procédures d'audit effectuées au cours du processus de consolidation pour traiter les risques identifiés :
<p>Les redressements et reclassements de consolidation ne sont pas effectués et sont incomplets ou inexacts. (Exhaustivité et exactitude)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Évaluation du contrôle mensuel de la revue par la direction du rapport d'élimination interentreprises, conçu pour assurer l'exhaustivité et l'exactitude des éliminations interentreprises.</li> <li>▪ Test du contrôle d'application des technologies de l'information chargé d'éliminer les soldes interentreprises, y compris la vérification de l'adéquation de la configuration et l'obtention des approbations nécessaires pour assurer une identification précise des transactions interentreprises.</li> <li>▪ Inspection des écritures de journal importantes relatives aux transactions interentreprises afin d'en vérifier l'exactitude et la conformité par rapport à leur compréhension de la nature des transactions interentreprises en acceptant les pièces justificatives.</li> </ul>
<p>Les états financiers ne sont pas correctement convertis de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation. (Exhaustivité et exactitude)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Test de l'efficacité opérationnelle du contrôle d'application des technologies de l'information pour la conversion automatique des devises étrangères. Dans le cadre de ce test de contrôle, l'exhaustivité et l'exactitude des taux saisis dans le système ont également été vérifiées.</li> <li>▪ Recalcul de la conversion des devises étrangères à l'aide de taux de change provenant de sources indépendantes.</li> </ul>

## Pour en savoir plus

Visitez-nous à l'adresse <https://cpab-ccrc.ca> et inscrivez-vous à notre [liste de diffusion](#). Suivez-nous sur [LinkedIn](#).

La présente publication n'est aucunement assimilable à la prestation de services juridiques, de services de comptabilité, de services d'audit ou de tout autre type de conseils ou de services professionnels, et elle ne doit pas être perçue comme telle. Sous réserve des dispositions relatives à la protection des droits d'auteur du CCRC, la présente publication peut être diffusée dans son intégralité, sans autre autorisation du CCRC, dans la mesure où aucune modification n'y est apportée et que le CCRC y est cité en tant que source.

© CONSEIL CANADIEN SUR LA REDDITION DE COMPTES, 2025. TOUS DROITS RÉSERVÉS.

Site Web : [www.cpab-ccrc.ca](http://www.cpab-ccrc.ca) / Courriel : [info@cpab-ccrc.ca](mailto:info@cpab-ccrc.ca)