

BASE DES CONCLUSIONS
NORME CANADIENNE D'AUDIT (NCA) 210,
Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit

La présente base des conclusions a été préparée par les permanents du Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC). Elle traite de la norme canadienne d'audit 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», mais n'en fait pas partie intégrante.

Rappel historique

En janvier 2008, le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) publiait un exposé-sondage sur son projet de norme internationale d'audit (ISA) 210 (remaniée), «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit» (ES-ISA 210). L'IAASB a approuvé la version définitive de l'ISA 210 en décembre 2008, sous réserve de confirmation, par le Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB), du respect de la procédure officielle. Il a obtenu cette confirmation en mars 2009.

Également en janvier 2008, le CNVC a publié un exposé-sondage visant l'adoption de la norme ISA 210 en projet à titre de NCA 210 (ES-NCA 210), pour remplacer le chapitre 5110, CONDITIONS DE LA MISSION. Douze répondants (dont l'identité est mentionnée à la fin du présent texte) ont formulé des commentaires sur l'ES-NCA 210.

En février 2009, le CNVC a publié un deuxième exposé-sondage (ES2-NCA 210) pour demander l'avis des parties prenantes sur sa décision (contraire à ce qui était proposé dans l'ES-NCA 210) de ne pas apporter de modification par rapport au libellé de l'ISA en ce qui concerne l'ajout d'un «paragraphe sur d'autres points» dans le rapport de l'auditeur, et sur une modification qu'il se proposait d'apporter pour compléter les indications du paragraphe A8 de la NCA. Douze répondants (dont l'identité est mentionnée à la fin du présent texte) ont formulé des commentaires sur l'ES2-NCA 210.

Le CNVC a approuvé la NCA 210 en mai 2009. Le Conseil de surveillance de la normalisation en vérification et certification a passé en revue la procédure officielle suivie par le CNVC pour l'élaboration de cette NCA avant sa publication dans le Manuel de l'ICCA – Certification.

Objectif de la base des conclusions

La présente base des conclusions a été préparée afin d'informer les parties prenantes canadiennes de ce qui suit.

- a) Les permanents de l'IAASB ont préparé une base des conclusions concernant l'ISA 210. Le document, qui peut être consulté sur le [site Web de l'IAASB](#), fournit des renseignements sur les suites que l'IAASB a données aux points importants soulevés dans les réponses à l'ES-ISA 210.
- b) Des renseignements sur les suites que le CNVC a données aux points importants soulevés dans les réponses à l'ES-NCA 210 et à l'ES2-NCA 210 sont également disponibles. Ces renseignements figurent ci-dessous.

Points importants

Modification du libellé de la norme ISA par le CNVC

1. Comme il était proposé dans l'ES2-NCA 210, le texte de la NCA 210 comporte des modifications par rapport à celui de la norme ISA correspondante. Pratiquement tous les répondants à l'ES2-NCA 210 étaient en faveur de ces modifications.

Cadre de référence pour les rapports d'audit

2. L'ES-NCA 210 reflétait l'opinion du CNVC selon laquelle la forme du rapport de l'auditeur portant sur des états financiers à usage général établi selon le cadre de référence pour les rapports d'audit de l'IAASB ne différenciait pas suffisamment les états financiers préparés conformément à un référentiel d'information financière établi (comme les principes comptables généralement reconnus – PCGR) de ceux préparés conformément à un référentiel d'information financière acceptable autre qu'un référentiel établi. Le Canada dispose d'un ensemble de normes comptables très étudié, élaboré au fil de nombreuses années, pour la préparation et la présentation des états financiers à usage général de tout type d'entité, ce que reflète la plupart des lois sur la constitution en société et autres lois régissant les entités canadiennes. Le CNVC est d'avis que les lecteurs d'états financiers audités s'attendent aujourd'hui à ce que ceux-ci aient été préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada ou, dans certaines circonstances, à un référentiel d'information financière reconnu tel que les PCGR américains ou les Normes internationales d'information financière (IFRS). Il estime également que les lecteurs s'attendent à être prévenus lorsque les états financiers n'ont pas été préparés conformément à des PCGR.
3. Une modification a donc été proposée dans l'ES-NCA 210 afin que l'auditeur doive, dans les termes et conditions de la mission d'audit, notifier à la direction ou, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance que le rapport d'audit sur les états financiers de l'entité comportera un paragraphe sur d'autres points, intitulé «Référentiel d'information financière», et ce, dans le cas où le référentiel d'information financière à utiliser pour la préparation et la présentation d'états financiers à usage général est autre que les normes d'information financière établies par un organisme autorisé ou reconnu aux fins des normes auxquelles certains types d'entités sont tenues de se conformer. Le paragraphe sur d'autres points devait être conforme à la NCA 706 (en projet), «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», et :
 - a) indiquer que les états financiers n'ont pas été, et n'avaient pas à être, préparés et présentés conformément aux principes comptables généralement reconnus du Canada;
 - b) expliquer ce qui suit ou porter à l'attention des utilisateurs les notes des états financiers qui fournissent des informations supplémentaires sur ce qui suit :
 - i) chaque différence entre le référentiel selon lequel les états financiers de l'entité ont été préparés et les PCGR du Canada qui s'appliquent à ceux-ci, ou indiquer qu'il n'y a pas de différences de ce type,

- ii) en quoi la situation et la performance financières dont l'entité fait état auraient été différentes si celle-ci s'était conformée aux PCGR du Canada.
4. Les répondants à l'ES-NCA 210 se sont dits conscients de la place occupée par les PCGR canadiens dans la communication de l'information financière au Canada et ont pratiquement tous reconnu la nécessité d'apporter des modifications par rapport à l'ISA 210 en projet. Leurs opinions étaient toutefois partagées quant à la nature et à l'efficacité des modifications en question. Les principaux points soulevés par les répondants sont résumés ci-après.
- a) Les vérificateurs législatifs se sont dits d'avis que les dispositions de l'ES-NCA 210 concernant la détermination du caractère acceptable ou non d'un référentiel d'information financière se prêtaient à différentes interprétations. En particulier, ils ont fait remarquer que le paragraphe A9 de l'ES-NCA 210 pouvait laisser entendre qu'un référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire est nécessairement un référentiel acceptable. Selon eux, la modification proposée dans l'ES-NCA 210 rendrait plus difficile pour l'auditeur de conclure au caractère inacceptable d'un référentiel à usage général prescrit par la loi, ce qui pourrait favoriser l'utilisation de référentiels inappropriés.
 - b) Les vérificateurs législatifs ont rappelé que leur mandat les empêche de refuser une mission d'audit des états financiers du gouvernement ou d'un organisme qui lui est lié. Par ailleurs, les gouvernements ont le pouvoir d'établir leurs propres méthodes comptables. En conséquence, les vérificateurs législatifs ont fait remarquer que, si la modification proposée était adoptée, ils pourraient se trouver forcés de délivrer, à l'égard d'états financiers à usage général établis conformément à des règles comptables autres que des PCGR, un rapport de conformité non modifié comportant un «paragraphe sur d'autres points», alors qu'ils devraient normalement exprimer une opinion avec réserve sur ces états financiers.
 - c) Certains répondants ont affirmé que la modification n'allait pas assez loin, en ce sens qu'elle ne prescrivait pas l'utilisation des PCGR canadiens en toute circonstance. D'autres répondants ont reconnu la possibilité que des états financiers à usage général puissent être établis selon d'autres règles comptables que les PCGR canadiens, mais ont dit souhaiter que la modification soit renforcée de sorte qu'il soit obligatoire de quantifier l'effet des différences entre les règles comptables utilisées et les PCGR comme le serait l'auditeur qui exprime une opinion avec réserve.
 - d) Certains répondants étaient d'avis que la proposition ne satisfaisait pas aux critères de modification des ISA établis par le CNVC; en effet, selon eux, les lecteurs canadiens de rapports d'audit ne sont pas moins avertis que les lecteurs d'autres pays, et il n'y aurait donc pas de «circonstances propres au contexte canadien» justifiant un libellé différent. Dès lors que les parties intéressées lisent attentivement le rapport de l'auditeur et les notes complémentaires aux états financiers, elles devraient pouvoir déterminer quelles règles comptables ont été suivies pour la préparation des états financiers et réagir en conséquence.
 - e) Les préoccupations suivantes ont été exprimées par des répondants :
 - i) Les informations à fournir sur les différences entre les règles comptables utilisées et les PCGR ne seront probablement pas préparées par la direction, et il reviendra alors à l'auditeur de dresser la liste de ces différences pour en faire état

- dans son rapport. La modification proposée aurait donc pour résultat d'alourdir indûment le rapport de l'auditeur.
- ii) On suppose que la comparaison des règles comptables utilisées avec les PCGR présente un intérêt pour les lecteurs des états financiers, ce qui n'est peut-être pas le cas.
 - iii) La comparaison des règles comptables utilisées avec les PCGR ne sera peut-être pas d'une grande utilité dans l'avenir, puisque, selon les propositions du Conseil des normes comptables du Canada, différents référentiels pourraient être utilisés pour la préparation d'états financiers à usage général. Il se pourrait donc que les utilisateurs considèrent que le référentiel utilisé aux fins de la comparaison dans le rapport de l'auditeur ne répond pas à leurs besoins.
 - f) Des répondants ont affirmé que certaines missions d'audit pourraient être modifiées de manière à être réalisées selon les ISA plutôt que selon les NCA, en vue d'éviter l'inclusion obligatoire d'un «paragraphe sur d'autres points» dans le rapport de l'auditeur.
 - g) Certains répondants ont en outre fait remarquer que, selon les NCA, l'auditeur peut formuler un «paragraphe sur d'autres points» lorsqu'il croit nécessaire de communiquer des informations sur des points autres que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, et qui, selon son jugement, peuvent aider les utilisateurs à comprendre l'audit. Un auditeur pourrait donc fournir les informations en question dans son rapport, même si la modification proposée n'était pas apportée.
5. Lorsqu'il a pris connaissance des points soulevés par les répondants, le CNVC a reconnu que la modification proposée dans l'ES-NCA 210 à l'égard du rapport de l'auditeur comportait de sérieux inconvénients. Il a également reconnu que les indications de l'ES-NCA 210 pouvaient présenter des difficultés d'application pour ce qui est de la détermination du caractère acceptable ou non d'un référentiel d'information financière dans le contexte canadien. Il a admis que la modification proposée ne visait pas la détermination par l'auditeur du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière, mais plutôt la forme du rapport de l'auditeur sur des états financiers préparés conformément à un référentiel acceptable autre que des PCGR. Le CNVC a en outre reconnu que, s'il est difficile pour les auditeurs canadiens de se prononcer sur l'acceptabilité d'un référentiel d'information financière, ceux-ci risquent d'accepter des référentiels qui ne sont pas acceptables, ce qui pourrait entraîner une baisse de la qualité de l'information financière au Canada.
6. Cherchant la meilleure façon de donner suite aux commentaires des répondants, le CNVC a constaté que la norme définitive ISA 210, par rapport au projet de norme sur lequel était basé l'ES-NCA 210, comportait des améliorations visant à répondre aux préoccupations exprimées notamment par le CNVC à l'égard des référentiels d'information financière inacceptables prescrits par des textes légaux ou réglementaires. Ainsi, les paragraphes 19 et 20 de la norme ISA 210 définitive précisent que, s'il estime que le référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire serait inacceptable s'il n'était pas ainsi prescrit, l'auditeur ne doit accepter la mission d'audit que lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) la direction accepte de fournir dans les états financiers les informations supplémentaires nécessaires pour éviter que les états financiers soient trompeurs;
 - b) il est stipulé dans les termes et conditions de la mission d'audit que :
 - i) le rapport de l'auditeur sur les états financiers comportera un paragraphe d'observations,
 - ii) l'auditeur n'aura pas recours, dans la formulation de son opinion, à l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle».
7. Si un texte légal ou réglementaire l'oblige à entreprendre la mission d'audit alors que les conditions ci-dessus ne sont pas réunies, l'auditeur doit évaluer l'incidence, sur son rapport, de la nature trompeuse des états financiers et traiter du problème de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission d'audit. De l'avis du CNVC, ces exigences seront utiles notamment au vérificateur législatif qui est tenu d'exprimer une opinion sur des états financiers établis selon un référentiel d'information financière inacceptable, pour délivrer un rapport approprié dans le cas où les états financiers sont trompeurs. Le CNVC estime donc que les paragraphes 19 et 20 de l'ISA 210 répondent à la préoccupation des vérificateurs législatifs, qui craignaient que des états financiers à usage général préparés selon un référentiel d'information financière reposant sur le principe de conformité puissent être trompeurs, et que le vérificateur législatif doive quand même exprimer une opinion non modifiée dans son rapport sur ces états financiers.
8. Le CNVC a reconsidéré la nécessité de modifier la forme du rapport de l'auditeur de la façon proposée dans l'ES-NCA 210. La question fondamentale était de savoir si les utilisateurs seraient induits en erreur par cette nouvelle forme du rapport. Le CNC a conclu que la modification proposée dans l'ES-NCA 210 ne devait pas être apportée, pour les raisons énoncées ci-après.
- a) Les préoccupations des répondants quant aux inconvénients de la modification proposée dans l'ES-NCA 210 sont incontestables, dans la mesure où cette modification n'allait pas dans le sens de l'objectif d'améliorer la compréhension qu'ont les utilisateurs du rapport de l'auditeur.
 - b) Les NCA permettent à l'auditeur d'ajouter à son rapport un «paragraphe sur d'autres points» lorsqu'il considère qu'il est nécessaire de communiquer un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers, et qui, selon son jugement, peuvent aider les utilisateurs à comprendre l'audit.
 - c) Dans l'ES2-NCA 210, le CNVC a proposé de compléter le texte du paragraphe A8 de l'ISA 210 de manière que les auditeurs soient moins susceptibles de considérer comme acceptable un référentiel d'information financière autre que l'un de ceux mentionnés dans les nouveaux paragraphes proposés.
9. Les répondants à l'ES2-NCA 210 ont été invités à se prononcer sur la décision du CNVC de ne pas apporter la modification proposée dans l'ES-NCA 210 concernant l'ajout d'un «paragraphe sur d'autres points» dans le rapport de l'auditeur. Tous se sont dits favorables à cette décision.

Indications supplémentaires sur la détermination de l'acceptabilité du référentiel d'information financière pour des états financiers à usage général

10. Dans l'ES2-NCA 210, le CNVC a proposé de compléter par ce qui suit les modalités d'application énoncées au paragraphe A8 de l'ISA 210 :

CA8a Au Canada, il est fréquent que les dispositions législatives régissant la constitution des personnes morales et les autres dispositions législatives applicables prescrivent que les états financiers à usage général soient établis selon les principes comptables généralement reconnus. Ces dispositions législatives précisent habituellement que les «principes comptables généralement reconnus» s'entendent des «normes énoncées dans le Manuel de l'Institut Canadien des Comptables Agréés». Le Manuel contient les normes comptables établies par le Conseil des normes comptables et le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public. Au Canada, ces normes sont généralement reconnues et sont à prendre en considération aux fins de la détermination du caractère acceptable ou non du référentiel d'information financière applicable, même lorsque les dispositions législatives applicables ne prescrivent pas l'utilisation des principes comptables généralement reconnus pour l'établissement des états financiers à usage général.

CA8b En outre, certains textes légaux et réglementaires permettent à certains émetteurs assujettis d'utiliser les Normes internationales d'information financière, établies par l'International Accounting Standards Board, ou les principes comptables généralement reconnus des États-Unis, établis par le Financial Accounting Standards Board.

11. Le CNVC a proposé ces modifications afin que les auditeurs canadiens puissent disposer d'un point de référence utile pour déterminer si l'utilisation d'un référentiel d'information financière autre qu'un référentiel établi est acceptable dans le contexte canadien. Le contenu du paragraphe CA8a est factuel, en ce sens qu'il décrit la situation qui a cours au Canada, tant dans le secteur privé que dans le secteur public, en ce qui a trait aux référentiels d'information financière à utiliser pour l'établissement d'états financiers à usage général. Quant au paragraphe CA8b, il porte sur le fait que certains règlements d'application de la Loi canadienne sur les sociétés par actions et des lois provinciales sur les valeurs mobilières permettent l'utilisation des IFRS et des PCGR américains dans certaines circonstances. Puisque les paragraphes en question présentent des modalités d'application, ils ne changent en rien les exigences de la norme ISA et n'empêchent pas l'auditeur de se conformer à la fois aux NCA et aux ISA. Celui-ci conserve la possibilité de faire rapport sur des états financiers préparés conformément à n'importe quel référentiel d'information financière acceptable selon les normes ISA.
12. Bien que les répondants à l'ES2-NCA 210 aient pratiquement tous appuyé la décision du CNVC de compléter les indications du paragraphe A8 par l'ajout des paragraphes CA8a et CA8b, la plupart des vérificateurs législatifs étaient d'avis que cela ne suffisait pas à dissiper certaines des préoccupations qu'ils avaient soulevées à l'égard de l'ES-NCA 210. Les principaux commentaires sur ce point sont résumés ci-après.

- a) Nombre de répondants ont signalé que le paragraphe A9 (qui dit que, en l'absence d'indication contraire, on présume qu'un référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires est acceptable aux fins de la préparation des états financiers à usage général de certains types d'entités) pouvait laisser entendre qu'un référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire est nécessairement un référentiel acceptable. Comme le paragraphe A9 ne donne pas d'exemple de ce qui constitue une «indication contraire» qui renverserait la présomption d'acceptabilité d'un référentiel d'information financière prescrit par des textes légaux ou réglementaires, certains répondants ont estimé que des auditeurs pourraient voir une contradiction entre les paragraphes CA8a et A9. Ces répondants ont suggéré que le paragraphe A9 de l'ISA 210 soit modifié dans la NCA 210 de manière à ce que seuls les PCGR canadiens constituent un référentiel d'information financière acceptable. Un répondant a suggéré qu'une modification soit apportée par rapport à l'ISA 210 afin de rappeler que les normes contenues dans le Manuel sont des normes comptables généralement reconnues au Canada et qu'elles sont à prendre en compte pour déterminer l'acceptabilité du référentiel d'information financière. Selon un autre répondant, le paragraphe CA8a devrait préciser quels référentiels d'information financière à usage général, outre celui de l'ICCA, sont présumés acceptables au Canada.
 - b) Un répondant a indiqué que le paragraphe CA8b était inutile et incorrectement limité aux émetteurs assujettis. Selon lui, le libellé du paragraphe A8 ne laisse pas de doute quant au caractère acceptable des IFRS et des PCGR des États-Unis. Il a ajouté que ces référentiels sont et continueront d'être utilisés par d'autres entités que les émetteurs assujettis. Par conséquent, de l'avis de ce répondant, il n'y a pas lieu d'en limiter l'application aux émetteurs assujettis.
 - c) Certains répondants estimaient que les paragraphes 19 et 20 n'exprimaient pas adéquatement l'obligation pour l'auditeur d'aviser l'utilisateur des états financiers que ceux-ci ne donnent pas une image fidèle de la situation financière et des résultats de l'exploitation. Les vérificateurs législatifs pourraient ainsi se trouver forcés de formuler une opinion non modifiée dès lors que le gouvernement fournit des informations adéquates. Un répondant a par ailleurs suggéré que le paragraphe A9 de l'ISA 210 soit modifié dans la NCA 210 pour indiquer que les paragraphes 19 à 20 ne doivent pas être interprétés comme interdisant à l'auditeur d'exprimer une opinion défavorable lorsqu'il estime qu'elle est clairement justifiée.
 - d) Des répondants ont affirmé que la communication d'informations supplémentaires ne permettra jamais de remédier adéquatement aux divergences entre les obligations d'information financière et les obligations d'information additionnelles des textes légaux ou réglementaires (voir le paragraphe 18 ci-dessous) et d'éviter que les états financiers soient trompeurs (voir le paragraphe 19 ci-dessous).
13. Après avoir étudié les préoccupations exprimées par les répondants, le CNVC est arrivé à la conclusion, pour les raisons énoncées ci-dessous, que le libellé des modifications proposées dans l'ES2-NCA 210 devait demeurer inchangé et qu'aucune modification additionnelle ne devait être apportée au texte de l'ISA 210 dans la version définitive de la NCA 210.

- a) Tandis que le Manuel actuel suppose l'utilisation d'un seul référentiel d'information financière – les PCGR canadiens –, dans les NCA, le cadre de référence pour les rapports d'audit tient compte de la possibilité, dans un contexte mondial, que l'auditeur ait à faire rapport sur des états financiers établis conformément à différents référentiels, dans différentes circonstances. Pour le CNC, un principe fondamental dans l'adoption des ISA est que les auditeurs canadiens puissent faire leur travail partout dans le monde et auditer des états financiers établis selon n'importe quel référentiel acceptable.
- b) Le paragraphe CA8b n'a pas pour but de limiter l'acceptabilité des IFRS et des PCGR des États-Unis au cas des émetteurs inscrits. Il ne constitue qu'un énoncé factuel de ce que permettent certains règlements d'application de la Loi canadienne sur les sociétés par actions et des lois provinciales sur les valeurs mobilières. Il vise à faciliter la distinction entre ces situations et celle de la plupart des entités (soit l'utilisation des PCGR canadiens).
- c) Le CNVC estime que les NCA prévoient adéquatement la possibilité pour un vérificateur législatif (et tout autre auditeur) :
 - i) de déterminer qu'un référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire n'est pas acceptable;
 - ii) d'exprimer une opinion modifiée s'il conclut au caractère trompeur d'états financiers préparés selon un référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire.

Comment la conformité aux NCA amènera l'auditeur à formuler une opinion modifiée dans le cas d'états financiers préparés selon un référentiel prescrit par un texte légal ou réglementaire qui sont trompeurs

- 14. L'alinéa 6 a) de la NCA 210 exige que l'auditeur, avant d'accepter une mission, détermine si le référentiel d'information financière à appliquer est acceptable. Les paragraphes A4 à A8 de la NCA 210 fournissent des indications pour déterminer l'acceptabilité d'un référentiel d'information financière aux fins de la préparation d'états financiers à usage général. Le CNVC a ajouté à ces indications les paragraphes CA8a et CA8b, qui donnent aux auditeurs canadiens un point de référence pour juger de l'acceptabilité d'un référentiel d'information financière servant à l'établissement d'états financiers à usage général.

Normes d'information financière complétées par des textes légaux ou réglementaires

- 15. Lorsque les textes légaux ou réglementaires prescrivent des exigences qui s'ajoutent aux normes d'information financière établies par un organisme de normalisation autorisé ou reconnu, le référentiel d'information financière à appliquer englobe les normes établies et les exigences additionnelles. Des exemples de cas où des exigences supplémentaires ne créent pas de conflit sont donnés au paragraphe A34 de la NCA 210. Ils peuvent être utiles à l'auditeur pour déterminer si les obligations d'information additionnelles sont acceptables. Ces exemples montrent que les exigences supplémentaires acceptables sont celles qui complètent le référentiel d'information financière établi ou qui sont prévues par ce référentiel. Selon le paragraphe 18 de la NCA 210, avant d'accepter une mission, l'auditeur doit déterminer s'il y a divergence entre les exigences supplémentaires et les

normes d'information financière établies. Les alinéas 18 a) et 18 b) indiquent qu'il est possible de remédier à une telle divergence en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers ou en modifiant la description du référentiel. Or, certains répondants ont affirmé qu'il était impossible de remédier adéquatement à ces divergences par la communication d'informations supplémentaires. Pour leur part, l'IAASB et le CNVC n'ont pas jugé approprié d'exclure cette solution. Ils ont convenu que la question relevait du jugement professionnel de l'auditeur. Ainsi, dans certaines circonstances, il se pourrait très bien que l'auditeur arrive à la conclusion que ni la communication d'informations supplémentaires ni une modification de la description du référentiel ne permettraient de remédier à la divergence. L'auditeur devrait alors se demander si la nature et l'étendue de la divergence ont une incidence sur l'acceptabilité du référentiel d'information financière. S'il juge le référentiel acceptable, il pourra accepter la mission, mais devra peut-être exprimer une opinion modifiée (par exemple, s'il est tenu d'indiquer dans son rapport si les états financiers donnent une image fidèle selon les normes d'information financière et que ce n'est pas le cas parce que les exigences supplémentaires entrent en conflit avec les normes d'information financière). Selon le paragraphe 18 de la NCA 210, l'auditeur doit, pour déterminer s'il doit exprimer une opinion modifiée, se référer à la NCA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant». S'il prévoit exprimer une opinion modifiée, il doit, selon l'alinéa 10 e) de la NCA 210, en faire mention dans la lettre de mission d'audit.

16. Si l'auditeur détermine que la nature et l'étendue des divergences entre les normes d'information financière et les exigences des textes légaux ou réglementaires sont telles que le référentiel d'information financière est inacceptable, il ne doit accepter la mission que si un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige. Un auditeur (même un vérificateur législatif) ne doit pas être associé à des états financiers trompeurs. S'il est obligé d'accepter la mission, l'auditeur se référera à la NCA 705 afin d'exprimer une opinion modifiée.

Référentiel d'information financière prescrit par un texte légal ou réglementaire

17. Il se peut qu'un texte légal ou réglementaire prescrive l'utilisation d'un référentiel d'information financière reposant sur le principe d'image fidèle ou sur le principe de conformité pour la préparation des états financiers à usage général. Selon le paragraphe A9 de la NCA 210, en l'absence d'indication contraire, on présume qu'un tel référentiel d'information financière est acceptable aux fins de la préparation d'états financiers à usage général par certains types d'entités. Il y aurait indication contraire, par exemple, si l'auditeur déterminait que le référentiel d'information financière prescrit par le texte légal ou réglementaire aboutirait à des états financiers trompeurs. Ce serait souvent le cas au Canada lorsque le référentiel d'information financière n'est pas l'un de ceux dont il est question aux paragraphes CA8a et CA8b de la NCA 210. Si l'auditeur détermine que le référentiel d'information financière serait inacceptable s'il n'était pas prescrit par un texte légal ou réglementaire, il ne pourra accepter la mission que si les conditions énoncées au paragraphe 19 de la NCA 210 sont remplies.

18. L'alinéa 19 a) de la NCA 210 porte sur les situations où la direction accepte de fournir dans les états financiers les informations supplémentaires nécessaires pour éviter que ceux-ci soient trompeurs. Or, certains répondants ont affirmé que la communication d'informations supplémentaires ne permettra jamais d'éviter que des états financiers soient trompeurs. Pour leur part, l'IAASB et le CNVC n'ont pas jugé approprié d'exclure cette solution. Ils ont plutôt convenu que cette question relevait du jugement professionnel de l'auditeur et dépendait des circonstances en cause.
- a) Dans certaines circonstances, si le référentiel prescrit par un texte légal ou réglementaire est complété par la communication d'informations supplémentaires, les états financiers ne seront pas trompeurs. L'auditeur qui détermine que les informations supplémentaires permettent effectivement d'éviter que les états financiers soient trompeurs peut accepter la mission et exprimer une opinion sans réserve. Cependant, le sous-alinéa 19 b)ii) de la NCA 210 interdit alors à l'auditeur d'utiliser dans son opinion l'expression «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle», à moins qu'un texte légal ou réglementaire ne l'y oblige, car le référentiel d'information financière utilisé dans de telles circonstances ne présenterait pas les caractéristiques d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle.
 - b) Il se peut très bien que le référentiel d'information financière prescrit par le texte légal ou réglementaire ne soit pas l'un des référentiels décrits aux paragraphes CA8a et CA8b de la NCA 210 et que l'auditeur juge que le référentiel en cause comporte des déficiences telles que la communication d'informations supplémentaires ne saurait compenser le traitement comptable inapproprié dans les états financiers. Dans de telles circonstances, l'auditeur doit refuser la mission s'il en a la possibilité.
19. Si, dans les circonstances décrites à l'alinéa 18 b) ci-dessus, un vérificateur législatif n'a d'autre choix que d'accepter la mission, il applique le paragraphe 20 de la NCA 210. Selon ce paragraphe, l'auditeur est tenu d'évaluer l'incidence de la nature trompeuse des états financiers sur son rapport et de traiter du problème de manière appropriée dans les termes et conditions de la mission d'audit. L'auditeur évalue l'incidence de la nature trompeuse des états financiers en se référant à la NCA 705 et modifie son opinion en conséquence.

Distinction entre un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle et un référentiel reposant sur l'obligation de conformité

20. Comme il est expliqué au paragraphe 13 de la NCA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes canadiennes d'audit», un référentiel reposant sur l'obligation de conformité comporte des exigences auxquelles il est obligatoire de se conformer, mais, contrairement à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, il ne reconnaît pas qu'il peut être nécessaire que la direction fournisse des informations qui dépassent les exigences expresses du référentiel ou, dans des situations exceptionnelles, qu'elle déroge à une exigence du référentiel pour que les états financiers donnent une image fidèle de la réalité. Ce n'est que lorsqu'il fait rapport sur des états financiers préparés selon un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle que l'auditeur utilise l'expression «donnent [...] une image fidèle».

21. Un arbre de décision est annexé à la présente Base des conclusions dans le but de faciliter l'application de la NCA 210 lorsque l'auditeur a à déterminer, avant d'accepter ou de refuser une mission, si le référentiel d'information financière servant à la préparation des états financiers à usage général est acceptable.

Utilisation, en anglais, des expressions present fairly et give a true and fair view

22. Dans sa description du libellé de l'opinion de l'auditeur, le texte anglais de l'ES-ISA 700 mentionnait deux formules : «present fairly, in all material respects» et «give a true and fair view» (toutes deux traduites par «donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle»). Au Canada, les lois applicables imposent souvent en anglais l'utilisation, qui s'inscrit dans les pratiques généralement reconnues, de l'expression «present fairly, in all material respects». Le CNVC souhaitait conserver l'homogénéité des rapports au Canada et, à son avis, il convient que les auditeurs continuent d'utiliser cette formule. Par conséquent, il était proposé, dans l'ES-NCA 700, d'exiger que, lorsqu'il exprime une opinion sur des états financiers préparés conformément à un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle, l'auditeur utilise uniquement la formule «present fairly, in all material respects» et son contraire «do not present fairly in accordance with» (c'est-à-dire qu'il n'utilise pas la formule «give a true and fair view»). Une modification similaire a été proposée dans l'ES-NCA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant». De même, l'ES-NCA 210 proposait d'exclure l'utilisation de l'expression «give a true and fair view».
23. De manière générale, les répondants à l'ES-NCA 210 étaient favorables à la proposition du CNVC voulant que les auditeurs continuent d'utiliser l'expression «present fairly, in all material respects». Cependant, certains ont indiqué que les modifications proposées pouvaient avoir des conséquences inattendues. Ces répondants ont fait remarquer qu'il peut arriver qu'on demande à un auditeur canadien de réaliser une mission dans un pays étranger où il convient d'utiliser l'expression «give a true and fair view» dans le rapport de l'auditeur. Un auditeur canadien pourrait donc difficilement accepter une telle mission si les NCA l'obligeaient à utiliser l'expression «present fairly, in all material respects» dans le libellé de son rapport. Il aurait donc été inacceptable selon eux que la NCA 210 donne lieu à une telle difficulté, étant donné que les deux expressions sont considérées comme équivalentes selon les normes ISA.
24. Un répondant s'est dit d'avis que la modification proposée dans l'ES-NCA 210 était injustifiée et ne satisfaisait pas aux critères de modification du CNVC, puisque, selon lui, elle n'avait pas trait à une question «propre au contexte canadien». Selon ce répondant, il y a lieu de croire que la formule «present fairly, in all material respects» continuera d'être utilisée au Canada, même sans l'apport de la modification proposée.
25. L'un des objectifs poursuivis par le CNVC avec l'adoption des normes ISA est de permettre aux auditeurs canadiens de réaliser des audits sur un pied d'égalité avec les auditeurs d'autres pays. Les modifications proposées ne visaient nullement à empêcher les auditeurs canadiens d'accepter des missions dans des pays où l'utilisation de la formule «give a true and fair view» serait obligatoire. Par ailleurs, le CNVC était aussi d'avis que la

plupart des auditeurs continueraient d'utiliser la formule «present fairly, in all material respects» dans le libellé de leur opinion sur les états financiers d'entités canadiennes, même si les NCA n'interdisaient pas l'utilisation de l'expression «true and fair view». D'ailleurs, les deux formules sont traduites de la même façon en français. Par conséquent, le CNVC a conclu qu'il ne fallait pas apporter de modification par rapport aux exigences des ISA en vue d'éliminer la formule «give a true and fair view». Cependant, il importe que les exemples illustrent le libellé utilisé le plus couramment dans les rapports de l'auditeur sur les états financiers d'une entité canadienne, délivrés conformément aux NCA. C'est pourquoi le CNVC a modifié le libellé de l'opinion de l'auditeur dans les exemples de rapports fournis dans les NCA en anglais, de telle sorte que seule l'expression «present fairly, in all material respects» y figure. Des explications sur ces modifications seront fournies dans la Préface du Manuel de l'ICCA – Certification.

26. En résumé, compte tenu des conclusions énoncées ci-dessus, le CNVC a décidé de ne pas apporter les modifications proposées dans l'ES-NCA 210, l'ES-NCA 700 et l'ES-NCA 705.

Mention d'un «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle»

27. Un répondant a suggéré que la dernière phrase du paragraphe 4 de l'ES-NCA 210 (paragraphe 6 de la NCA 210) soit modifiée de manière à ce qu'elle ne fasse plus mention d'un «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle», la mention étant déjà faite dans le paragraphe d'introduction. Voyant, lors de la mise en point définitive de l'ISA 210, que la phrase en question ne constituait pas une exigence, l'IAASB l'a placée dans les modalités d'application et autres commentaires explicatifs, au paragraphe A15. Le CNVC n'avait donc pas besoin d'apporter la modification suggérée. De toute façon, la notion de «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» est pertinente dans le contexte canadien et le terme ne devrait pas porter à confusion, puisqu'il est défini à l'alinéa 13 a) de la NCA 200.

Accès sans restriction

28. Un répondant a suggéré que le sous-sous-alinéa 4 b)ii)c de l'ES-NCA 210 devrait être modifié pour préciser que, dans le cas d'un audit de groupe, l'auditeur doit également avoir un accès sans restriction aux composantes importantes. Le CNVC a conclu qu'il ne fallait pas apporter cette modification, car le terme «entité» englobe les filiales, les divisions et toute autre composante importante.

Confirmation annuelle des termes et conditions de la mission

29. Un répondant a suggéré que le CNVC modifie le texte de l'ISA 210 dans la NCA 210 pour indiquer qu'il est pratique courante au Canada de confirmer chaque année les termes et conditions de la mission. Ayant étudié la question de la confirmation annuelle des termes et conditions de la mission, l'IAASB avait jugé qu'elle relevait des méthodes de travail et que, même s'il était courant de procéder ainsi, il n'y avait pas lieu d'en faire une exigence dans la norme. Le CNVC a donc conclu qu'il ne devait pas apporter de modification à cet

égard. De toute façon, l'auditeur est tenu par le paragraphe 13 de la NCA 210 d'apprécier si les circonstances exigent une révision des termes et conditions de la mission et s'il est nécessaire de rappeler à l'entité les termes et conditions déjà convenus. De plus, les modalités d'application et autres commentaires explicatifs traitent adéquatement des circonstances où il peut convenir de confirmer de nouveau les termes et conditions de la mission.

Responsabilité des états financiers

30. Selon un répondant, l'expression «la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance» pourrait laisser entendre que, dans certaines situations, les responsables de la gouvernance n'ont pas la responsabilité des états financiers. Le répondant a suggéré que le texte de l'ES-NCA 210, y compris les modifications corrélatives, soit modifié pour éliminer l'expression «le cas échéant» afin d'éviter toute interprétation inappropriée par les parties prenantes, étant donné qu'une telle situation est pratiquement impossible au Canada. Le CNVC a conclu qu'il n'y avait pas lieu d'apporter cette modification, car les modalités d'application et autres commentaires explicatifs énoncés aux paragraphes A12 à A22 de la NCA 210 expliquent bien que le partage des responsabilités en matière d'information financière peut varier selon la structure de gouvernance utilisée et les textes légaux ou réglementaires qui s'appliquent. En outre, la question du partage des responsabilités est pertinente dans le contexte canadien. Enfin, les NCA étant, comme les ISA, conçues pour permettre à l'auditeur de faire rapport dans diverses circonstances dans un contexte mondial, la possibilité pour l'auditeur canadien d'exercer à l'échelle mondiale est l'un des principes à la base de l'adoption des ISA.

Exemple de lettre de mission d'audit

31. Un répondant a suggéré d'ajouter à la NCA 210 un exemple de lettre de mission d'audit semblable à celui qui se trouve dans le chapitre 5110. Selon ce répondant, les responsabilités de la direction sont énoncées plus clairement dans l'exemple du chapitre 5110 que dans celui de l'Annexe 1 de l'ES-NCA 210. Le CNVC a examiné la question et a conclu que la modification proposée ne répondait pas aux critères de modification parce qu'elle ne portait pas sur des circonstances propres au contexte canadien. L'exemple qui figure dans la NCA 210 énonce bel et bien des responsabilités que la direction doit reconnaître comme siennes. Il n'est par ailleurs présenté qu'à titre indicatif et ne prétend pas à l'exhaustivité. Les paragraphes A23 et A24 de la NCA 210 donnent des exemples d'autres questions dont la lettre de mission peut faire mention.

Demande d'indications supplémentaires

32. Il était question dans l'ES-NCA 210 d'«un organisme autorisé ou reconnu aux fins de l'adoption des normes auxquelles certains types d'entités sont tenues de se conformer». Or, un répondant a demandé instamment au CNVC de fournir une liste d'organismes acceptables à ce titre, au motif que les praticiens ne sont pas en mesure de porter eux-mêmes un jugement à cet égard. Le CNVC a conclu qu'il n'y avait pas lieu de modifier à ce sujet le texte de la NCA 210 par rapport à l'ISA 210, car des exemples d'organismes de

la sorte sont fournis au paragraphe A8 et dans les paragraphes supplémentaires CA8a et CA8b de la NCA 210. Le CNVC examinera tout de même la possibilité de fournir des indications supplémentaires non obligatoires sur le sujet.

Autres points

Aucun.

Auteurs des commentaires sur l'ES-NCA 210

Auditor General of Alberta
BDO Dunwoody S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Bureau du surintendant des institutions financières
Comité de réponse aux exposés-sondages en vérification de l'ACPC
Conseil canadien des vérificateurs législatifs
Conseil canadien sur la reddition de comptes
Deloitte & Touche s.r.l.
Institute of Chartered Accountants of British Columbia
Karim Pradhan, CA
Ordre des comptables agréés du Québec
Provincial Auditor Saskatchewan
Provincial Comptroller's Division — Ministry of Finance, Saskatchewan

Auteurs des commentaires sur l'ES2-NCA 210

Auditor General of Alberta
Auditor General of British Columbia
Auditor General of Manitoba
Auditor General of Nova Scotia
Deloitte & Touche s.r.l.
Le Groupe AC de firmes comptables indépendantes limitée
Provincial Auditor Saskatchewan
Raymond Chabot Grant Thornton
Vérificateur général de l'Ontario
Vérificateur général du Canada
Vérificateur général du Nouveau-Brunswick
Vérificateur général du Québec

