

**BASE DES CONCLUSIONS  
NORME CANADIENNE D'AUDIT (NCA) 700,  
Opinion et rapport sur des états financiers**

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 (NCA) 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», mais n'en fait pas partie intégrante.

**Rappel historique**

En août 2007, le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) a publié un exposé-sondage sur la norme internationale d'audit (ISA) 700 (remaniée), «Rapport de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage général» (ES-ISA 700). L'IAASB a approuvé la version définitive de la norme ISA 700, dont il a modifié le titre, en septembre 2008, sous réserve de confirmation, par le Conseil de supervision de l'intérêt public (Public Interest Oversight Board ou PIOB), du respect de la procédure officielle. Il a obtenu cette confirmation en mars 2009.

En septembre 2007, le CNVC a publié un exposé-sondage visant l'adoption de la norme ISA 700 en projet à titre de NCA 700 (ES-NCA 700), pour remplacer le chapitre 5400, RAPPORT DU VÉRIFICATEUR : LE RAPPORT TYPE.

Plusieurs notes d'orientation concernant la certification et les services connexes sont touchées par l'adoption de la NCA 700, comme indiqué ci-dessous :

- NOV-21, «Différences entre les normes de rapport canadiennes et américaines — retirée»;
- NOV-40, «Rapport du vérificateur sur les états financiers des institutions financières de régime fédéral» — le CNVC étudie l'avenir de cette note d'orientation dans le cadre de discussions avec le Bureau du surintendant des institutions financières Canada;
- NOV-45, «Rapport du vérificateur législatif sur les états financiers d'un gouvernement fédéral, provincial ou territorial» — retirée.

Douze répondants (dont l'identité est mentionnée à la fin du présent texte) ont formulé des commentaires sur l'ES-NCA 700.

Le CNVC a approuvé la NCA 700 en décembre 2008. 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 la norme ISA 700. 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 700.
- b) Des renseignements sur les suites que le CNVC a données aux points importants soulevés dans les réponses à l'ES-NCA 700 sont également disponibles. Ces renseignements figurent ci-dessous.

## Points importants

### Modification du libellé de la norme ISA par le CNVC

1. Le libellé de la NCA 700 ne comporte aucune modification par rapport à celui de la norme ISA. Cependant, comme il est indiqué plus loin, un changement a été apporté dans les exemples de rapports de l'auditeur.

#### *Utilisation des expressions «present fairly» et «give a true and fair view» en anglais*

2. 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». 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» (c'est-à-dire qu'il n'utilise pas la formule «give a true and fair view»). Une modification similaire était proposée dans l'ES-NCA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant». Les répondants se sont dits favorables à la proposition du CNVC voulant que les auditeurs continuent d'utiliser la formule «present fairly, in all material respects».
3. Les répondants à l'ES-NCA 210, «Termes et conditions de la mission d'audit», qui contenait une proposition de modification similaire, étaient dans l'ensemble favorables à l'approche préconisée par le CNVC. Toutefois, certains ont indiqué que les modifications proposées pourraient 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. Selon ces répondants, il ne conviendrait pas que la NCA 210 donne lieu à une telle difficulté, étant donné que les deux formules sont considérées comme équivalentes selon les normes ISA.

4. Un répondant à l'ES-NCA 210 s'est dit d'avis que la modification proposée était injustifiée et ne satisfaisait pas aux critères de modification 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.
5. 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. Le CNVC estime en outre que la plupart des auditeurs continueront 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 diverses NCA n'interdisent 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 des états financiers d'une entité canadienne, délivrés conformément aux NCA. C'est pourquoi le CNVC a modifié le libellé des exemples de rapports fournis dans les NCA en anglais en ce qui a trait à l'opinion de l'auditeur, 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.
6. En résumé, conformément aux conclusions énoncées ci-dessus, le CNVC a décidé de ne pas apporter la modification proposée dans l'ES-NCA 700.

*Forme du rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage général*

7. Comme il ressortait de l'ES-NCA 700, le CNVC était d'avis que la forme du rapport de l'auditeur sur des états financiers à usage général établi selon le cadre de référence 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 reflètent 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 vérifiés s'attendent aujourd'hui à ce que ceux-ci aient été préparés conformément aux PCGR 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 ces lecteurs s'attendent à être prévenus lorsque les états financiers n'ont pas été préparés conformément à des PCGR.

8. Par conséquent, le CNVC a fait connaître son intention d'ajouter une exigence à l'ES-NCA 210, selon laquelle lorsque 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 de l'adoption des normes auxquelles certains types d'entités sont tenues de se conformer, l'auditeur doit, dans les termes et conditions de la mission d'audit, notifier à la direction ou, le cas échéant, aux responsables de la gouvernance que son rapport d'audit sur les états financiers de l'entité comportera un paragraphe sur d'autres points, intitulé «Référentiel d'information financière», en conformité avec la NCA 706, «Paragraphe d'observation et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», pour :
  - 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 la base sur laquelle les états financiers de l'entité ont été préparés et les principes comptables généralement reconnus 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 principes comptables généralement reconnus du Canada.

Le CNVC a par ailleurs exprimé son intention d'ajouter, dans les modalités d'application, un paragraphe qui renverrait à l'exigence contenue dans l'ES-NCA 210. Des modifications corrélatives appropriées auraient alors dû être apportées à la NCA 700.

9. 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 à penser 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 en outre 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. De plus, les gouvernements ont le pouvoir d'établir leurs propres méthodes comptables. En conséquence, les vérificateurs législatifs ont fait remarquer qu'ils pourraient ainsi 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 soient 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 ferait 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 a donc pas de «circonstances propres au contexte canadien» justifiant une différence. 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 ci-dessous 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 pas nécessairement 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 un point autre que ceux présentés ou faisant l'objet d'informations dans les états financiers qui, selon son jugement, est pertinent pour 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.
10. Lorsqu'il a pris connaissance des points soulevés par les répondants, le CNVC a convenu que la modification proposée 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.
11. Cherchant la meilleure façon de donner suite aux commentaires des répondants, le CNVC a constaté que la norme définitive ISA 210 comportait, par rapport au projet de norme sur lequel était basé l'ES-NCA 210, 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 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».

- 12. Si un texte légal ou réglementaire l'oblige à entreprendre la mission d'audit alors que ces conditions 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 exprimée par les vérificateurs législatifs, qui craignaient que des états financiers à usage général préparés selon un référentiel d'information financière reposant sur l'obligation 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.
- 13. 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 lecteurs seraient induits en erreur par cette nouvelle forme du rapport. Le CNVC a conclu que la modification proposée dans l'ES-NCA 210 ne devait pas être apportée, pour les raisons énoncées ci-dessous.
  - 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 lecteurs 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, est pertinent pour aider les utilisateurs à comprendre l'audit.
  - c) Le CNVC a proposé d'étoffer les commentaires 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. L'ajout proposé ne nécessitait pas que soit apportée une modification corrélative à la NCA 700.

#### *Résumé des principales méthodes comptables*

14. Le CNVC est d'avis que les PCGR canadiens actuels n'exigent pas que les états financiers comportent un résumé des principales méthodes comptables. C'est pourquoi il a proposé de modifier l'alinéa 20 d) de l'ES-ISA 700 pour que celui-ci se lise comme suit :
  - d) mentionner le résumé des principales méthodes comptables suivies, s'il y en a un, et les autres notes explicatives;
15. La majorité des répondants qui ont commenté cette proposition étaient d'avis qu'il ne fallait pas apporter la modification parce que, selon eux, les PCGR canadiens exigent effectivement la présentation d'un tel résumé et parce que la modification proposée pourrait être interprétée comme offrant une option. En conséquence, le CNVC a conclu que la modification proposée dans l'ES-NCA 700 ne devait pas être apportée.

#### *Retrait de la NOV-45*

16. Un répondant s'est dit d'avis que la NOV-45 ne devait pas être retirée, contrairement à ce que proposait le CNVC. Il estimait toutefois qu'elle devrait être révisée pour prendre en compte le cas où un vérificateur législatif devrait faire rapport sur les états financiers d'un gouvernement préparés selon des méthodes comptables communiquées au lecteur qui s'écartent des PCGR. Le CNVC a constaté que la situation décrite par le répondant et les autres situations traitées dans la NOV-45 sont traitées au paragraphe A31 de la NCA 700 et dans les paragraphes connexes, et il a confirmé sa décision de retirer la NOV-45.

#### *Notion de «référentiel reposant sur l'obligation de conformité»*

17. Un répondant a exprimé le point de vue que l'expression «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» («compliance framework») est obscure et que l'on ne sait pas trop lequel des deux référentiels s'applique actuellement au Canada. Il a également soutenu que toutes les dispositions ayant trait aux référentiels reposant sur l'obligation de conformité devraient être retirées de la NCA 700. Le CNVC a convenu que, au Canada, la notion de référentiel reposant sur l'obligation de conformité est nouvelle. Le Manuel actuel se fonde sur l'utilisation d'un seul référentiel d'information financière, à savoir les PCGR canadiens, alors que le cadre retenu dans les NCA pour les rapports d'audit tient compte du fait que, dans un contexte mondial, les auditeurs peuvent être appelés à faire rapport en fonction de différents référentiels selon les circonstances. Le CNVC est d'avis que l'un des principes fondamentaux qui sous-tendent l'adoption des ISA est que les auditeurs canadiens puissent faire rapport dans un contexte mondial, et c'est

pourquoi il n'a pas modifié la NCA 700. Cependant, il convient de la nécessité de communiquer davantage d'information au sujet du nouveau cadre de référence pour les rapports d'audit et de ses répercussions. Une décision sera prise quant à la forme, au contenu et au mode de diffusion appropriés des communications et explications à venir à cet égard, dans le contexte de la stratégie globale de communication concernant l'adoption des NCA.

### **Autres points**

Aucun.

### **Auteurs des commentaires sur l'ES-NCA 700**

Auditor General of Alberta  
BDO Dunwoody S.E.N.C.R.L./s.r.l.  
Conseil canadien sur la reddition de comptes  
Contrôleur général adjoint du Canada  
Deloitte & Touche s.r.l.  
KPMG s.r.l./S.E.N.C.R.L.  
Meyers Norris Penny LLP  
Ordre des comptables agréés du Québec  
Provincial Auditor Saskatchewan  
Provincial Comptroller's Division — Ministry of Finance, Saskatchewan  
Vérificateur général du Canada  
Vérificateur général du Québec