

**BASE DES CONCLUSIONS  
NORME CANADIENNE D'AUDIT (NCA) 706,  
Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport  
de l'auditeur indépendant**

La présente base des conclusions a été préparée par les permanents du Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC). Elle se rapporte à la norme canadienne d'audit (NCA) 706, «Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant», mais n'en fait pas partie intégrante.

**Rappel historique**

En juillet 2007, le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) a publié un exposé-sondage sur la norme internationale d'audit (ISA) 706 (révisée et remaniée), «Utilisation par l'auditeur des travaux d'un expert de son choix» (ES-ISA 706). L'IAASB a approuvé la version définitive de l'ISA 706 en juin 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 octobre 2008.

En septembre 2007, le CNVC a publié un exposé-sondage visant l'adoption de la norme ISA 706 en projet à titre de NCA 706 (ES-NCA 706), pour remplacer le chapitre 5701, RAPPORT DU VÉRIFICATEUR — AUTRES CONSIDÉRATIONS. Huit répondants (dont l'identité est mentionnée à la fin du présent texte) ont formulé des commentaires sur l'ES-NCA 706.

Le CNVC a approuvé la NCA 706 en octobre 2008. Le Conseil de surveillance de la normalisation en vérification et certification (CSNVC) 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 706. 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 706.
- b) Des renseignements sur les suites que le CNVC a données aux points importants soulevés dans les réponses à l'ES-NCA 706 sont également disponibles. Ces renseignements figurent ci-dessous.

## Points importants

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

1. La NCA 706 ne contient aucune modification par rapport au libellé de la norme ISA correspondante. Comme il est expliqué ci-dessous, on proposait dans l'ES-NCA 706 une modification concernant un «paragraphe sur d'autres points», mais le deuxième ES-NCA 210 ne contenait aucune proposition de modification à cet égard. Tous les répondants au deuxième ES-NCA 210 ont appuyé la position qui y était exposée.

*Circonstances dans lesquelles un paragraphe sur d'autres points peut être nécessaire*

2. Tel qu'il est énoncé dans l'ES-NCA 700, «Rapport de l'auditeur indépendant sur des états financiers à usage général», le CNVC a proposé d'apporter une modification par rapport à la norme ISA 210 en projet, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», pour exiger de l'auditeur que, dans certaines circonstances, il ajoute un paragraphe sur d'autres points dans son rapport. En conséquence, le CNVC a proposé, dans l'ES-NCA 706, d'intégrer dans la norme un nouveau paragraphe A7A renvoyant à cet élément. Les modalités d'application de la NCA 706 auraient ainsi fait l'objet de la modification corrélative suivante :

Au Canada, selon le paragraphe 4A de la NCA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», 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 décrit au paragraphe A7 de la NCA 210, 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 comportera un paragraphe sur d'autres points, intitulé «Référentiel d'information financière». Un tel paragraphe indique 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, et explique ce qui suit ou porte à l'attention des utilisateurs les notes des états financiers qui fournissent des informations supplémentaires sur ce qui suit : 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, et 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.

3. 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 énoncées dans 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) Le mandat des vérificateurs législatifs 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. Pour cette raison, les vérificateurs législatifs ont fait remarquer que la modification proposée pourrait avoir pour conséquence de les forcer 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. 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 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.
4. Lorsqu'il a pris connaissance des points soulevés par les répondants, le CNVC a convenu 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 contenues dans l'ES-NCA 210 pouvaient présenter des difficultés d'application pour 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.
5. 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 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».

- 6. 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 la norme 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 doive quand même exprimer une opinion non modifiée dans son rapport sur ces états financiers.
- 7. 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 est arrivé à la conclusion que la modification proposée dans l'ES-NCA 210 ne devait pas être apportée, pour les raisons qui suivent.
  - 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 des informations sur 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 à ce 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.

8. Dans le deuxième ES-NCA 210, on a demandé aux parties prenantes d'indiquer si elles appuyaient la décision du CNVC de ne pas apporter de modification concernant l'ajout d'un «paragraphe sur d'autres points» dans le rapport de l'auditeur, comme il était proposé dans l'ES-NCA 210. Tous les répondants ont appuyé la décision du CNVC de ne pas apporter cette modification. En conséquence, il n'est pas nécessaire de faire mention de cet élément dans les modalités d'application de la NCA 706.

*Paragraphe d'observations et paragraphes sur d'autres points*

9. L'un des répondants a jugé difficile de faire la distinction entre un paragraphe d'observations et un «paragraphe sur d'autres points». Un autre répondant a demandé l'ajout d'exemples supplémentaires de «paragraphe sur d'autres points» pour qu'il soit plus facile de déterminer dans quelles circonstances de tels paragraphes seraient utilisés. Le CNVC a convenu que les paragraphes d'observations sont nouveaux au Canada, même s'ils sont utilisés dans d'autres pays, comme les États-Unis, depuis de nombreuses années. Le CNVC a également fait remarquer que les auditeurs ajoutent un paragraphe à leur rapport conformément aux dispositions du chapitre 5701 depuis de nombreuses années. En conséquence, il n'a pas été convaincu de la nécessité d'ajouter des explications ou des exemples supplémentaires à la NCA définitive ni que de tels ajouts satisferaient à ses critères relatifs à la modification du libellé des ISA. Le CNVC a décidé qu'il pourrait être approprié de publier d'autres indications dans des textes ne faisant pas autorité, parallèlement aux autres communications qu'il prévoit effectuer au sujet du nouveau cadre de référence pour les rapports d'audit.

**Autres points**

Aucun.

**Auteurs des commentaires sur l'ES-NCA 706**

Auditor General of Alberta  
BDO Dunwoody S.E.N.C.R.L./s.r.l.  
Conseil canadien sur la reddition de comptes  
Deloitte & Touche s.r.l.  
Institute of Chartered Accountants of British Columbia  
Ordre des comptables agréés du Québec  
Provincial Auditor Saskatchewan  
Vérificateur général du Canada